



NORGES HØYESTERETT

Den 15. mars 2012 avsa Høyesterett dom i

HR-2012-00578-A, (sak nr. 2011/1595), sivil sak, anke over dom,

Elkjøp Norge AS

(advokat Per Oskar Tobiassen)

mot

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Ole Kristian Rigland)

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

- (1) Dommer **Skoghøy**: Saken gjelder gyldigheten av vedtak av Klagenemnda for merverdiavgift om etterberegning av merverdiavgift for 2006. Det sentrale spørsmål er om en merverdiavgiftspliktig næringsdrivende ved avgiftsoppgjøret med staten kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader til oppføring av tomannsbolig som er blitt ytet som vederlag for erverv av tomt til forretningsbygning.
- (2) Elkjøp Norge AS driver landsomfattende handel med elektriske husholdningsartikler og forbrukerelektronikk. Selskapet er et heleid datterdatterselskap av Elkjøp Nordic AS, som før 29. april 2005 het Elkjøp ASA. Elkjøp Nordic AS er morselskap i det norske Elkjøp-konsernet og eies av det britiske selskapet Dixon Retail plc. Elkjøp-konsernet er et underkonsern i Dixon-konsernet, som driver virksomhet i hele Europa. Elkjøp Nordic AS og Elkjøp Norge AS er fellesregistrert i merverdiavgiftsregisteret etter merverdiavgiftsloven 1969 § 12. Elkjøp Norge AS eier ikke selv butikk- og kontorlokaler, men leier inn lokaler til bruk i sin virksomhet.

- (3) I tillegg til handelsvirksomhet driver Elkjøp Norge AS omsetning av finansielle tjenester – formidling av finansiering og forsikring. Handelsvirksomheten er merverdiavgiftspliktig, mens omsetningen av finansielle tjenester er avgiftsfri, se merverdiavgiftsloven 1969 § 13, jf. § 3 og § 5b nr. 4. Da den avgiftsfrie omsetning utgjør mindre enn 5 % av den totale omsetning, har Elkjøp Norge AS krav på fradrag for inngående avgift til anskaffelser til bruk for virksomhetene under ett uten forholdsmessig fordeling, se forskrift 20. desember 1969 nr. 18 om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven § 4.
- (4) Elkjøp-konsernets virksomhet i Norge består av til sammen 136 varehus. Av disse drives 58 av franchisetakere, mens resten drives av Elkjøp Norge AS og Lefdal Elektromarked AS, som er et annet selskap i Elkjøp-konsernet. Siden slutten av 1990-tallet har det norske Elkjøp-konsernet og Dixon-konsernets nordiske virksomhet hatt hovedkontor i Solheimveien 6–8 i Lørenskog. Frem til 2. mai 2008 hadde selskapet én av sine butikker på samme adresse. Butikklokalene i Solheimveien 6–8 utgjorde ca. 2 700 kvadratmeter.
- (5) I 2000 kjøpte Elkjøp-konsernet Solheimveien 10. Det umiddelbare formål med kjøpet var å hindre en konkurrent i å etablere seg på stedet. I 2001 kjøpte Elkjøp-konsernet også tomt i Nordbyhagaveien 43, som ligger ca. 4 km fra Solheimveien.
- (6) Etter en del utredninger ble det i 2005 bestemt at bygningen i Solheimveien 10 skulle rives, og at Elkjøp Norge AS skulle bygge en større forretningsbygning på tomten. For å realisere denne planen måtte konsernet også kjøpe naboeiendommen Solheimveien 20. Denne var bebygd med en tomannsbolig som var eid av A og B. Disse ønsket i utgangspunktet ikke å selge, men etter forhandlinger gikk de med på å selge Solheimveien 20 mot at Elkjøp-konsernet oppførte ny tomannsbolig for dem i Nordbyhagaveien 43. Den 2. september 2005 inngikk Elkjøp Nordic AS avtaler med A og B om bytte av eiendommer. Etter punkt 2 i avtalene skulle Solheimveien 20 utgjøre ”fullt og endelig vederlag” for Nordbyhagaveien 43.
- (7) Etter at bytteavtalene var inngått, inngikk Elkjøp Nordic AS avtale med Block Watne om oppføring av tomannsbolig i Nordbyhagaveien 43. Bygningen ble oppført i 2006. I omsetningsoppgavene for 2.–6. termin for 2006 førte Elkjøp Norge AS inngående merverdiavgift for oppføringen av tomannsboligen til fradrag i utgående avgift for omsetning i selskapets handelsvirksomhet. Det samlede fradragsbeløp utgjør kr 995 763.
- (8) Straks A og B hadde flyttet ut av den tidligere tomannsboligen i Solheimveien 20, ble denne revet. Tomten ble slått sammen med Solheimveien 10 og bebygd med en forretningsbygning med et totalareal på 17 000 kvadratmeter. Elkjøp Norge AS disponerer hele bygningen og åpnet 2. mai 2008 en ny butikk i denne – Elkjøp Megastore Lørenskog. Butikklokalene i den nye bygningen utgjør 5 000 kvadratmeter. Elkjøp Nordic AS og Dixon-konsernets nordiske virksomhet bruker fortsatt kontorlokalene i Solheimveien 6–8 til administrasjon, mens butikklokalene blir fremleid til ekstern virksomhet.
- (9) Ved ulike transaksjoner i 2007 ble Solheimveien 10 først skilt ut som eget selskap – Solheimsveien 10 AS. Deretter ble det inngått avtale om at Elkjøp Nordic AS skulle leie bygningen. Den 31. august 2007 ble aksjene i Solheimsveien 10 AS solgt ut av Elkjøp-konsernet.

- (10) På bakgrunn av bokettersyn høsten 2007 traff Skatt øst 1. juli 2008 vedtak om etterberegning av merverdiavgift for 2.–6. avgiftstermin 2006. Etter skattekontorets oppfatning kunne Elkjøp Norge AS (heretter stort sett forkortet til Elkjøp) ikke kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene til oppføring av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43. Det fradragsførte beløp – kr 995 763 – ble derfor krevd innbetalt. I tillegg ble Elkjøp pålagt tilleggsavgift med kr 99 576 (10 %) og renter med kr 212 833. Elkjøp ble således totalt pålagt å betale kr 1 308 172. Dette beløpet ble innbetalt 13. august 2008.
- (11) Elkjøp påklaget Skatt østs vedtak til Klagenemnda for merverdiavgift. Ved vedtak 22. juni 2009 stadfestet klagenemnda enstemmig etterberegningen, men det var dissens (4–1) om begrunnelsen. Flertallet begrunnet vedtaket med at Elkjøp ved byttet av Nordbyhagaveien 43 mot Solheimveien 20 hadde hatt omsetning utenfor avgiftsområdet, og at det ikke var grunn til at Elkjøp skulle få fradragsrett for ”innsatsfaktorer til omsetning utenfor avgiftsområdet”. Mindretallet var enig i Skatt østs konklusjon med den begrunnelse at ”dette er en del av tomteknadene”.
- (12) Ved stevning 22. desember 2009 gikk Elkjøp til søksmål mot staten v/Skatt øst for Oslo tingrett med påstand om at klagenemndas vedtak skulle kjennes ugyldig, og at staten v/Skatt øst skulle dømmes til å tilbakebetale kr 1 308 172 med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven fra 1. oktober 2008. Staten v/Skatt øst tok til motmæle og påstod seg frifunnet.
- (13) Tingretten kom i dom 18. april 2010 til at Elkjøp hadde krav på fradrag for inngående avgift på kostnadene til oppføring av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43. Dette ble begrunnet med at oppføringen av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43 måtte ses ”som en innsatsfaktor for byggingen av Megastore”. Tingrettens dom har denne domsslutning:
- ”1. Vedtak i klagesak nr. 6464 fattet den 22. juni 2009 av Klagenemnda for merverdiavgift oppheves.**
- 2. Staten ved Skatt Øst plikter innen 3 – tre – uker å tilbakebetale 1.308.172 – enmilliontrehundreogåttetusenettihundreogåttito – kroner til Elkjøp Norge AS med tillegg av renter etter skattebetalingsloven § 11-4, jf § 11-6 annet ledd fra 1. oktober 2008 til betaling skjer.**
- 3. I saksomkostninger for tingretten betaler staten ved Skatt Øst til Elkjøp Norge AS 131.800 – etthundreogtrettientusenåttehundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelse av denne dom med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.”**
- (14) Staten v/Skatt øst anket til Borgarting lagmannsrett over tingrettens opphevelse av klagenemndas vedtak, mens Elkjøp erklærte avledet anke over rentespørsmålet. Lagmannsretten avsa 16. juni 2011 under dissens (2–1) dom med slik domsslutning:
- ”1. Staten ved Skatt øst frifinnes.**
- 2. I saksomkostnader for tingretten og lagmannsretten betaler Elkjøp Norge AS til staten ved Skatt øst 96 940 – nittisekstusenihundreogførti – kroner innen to uker fra forkynnelsen av dommen.”**

- (15) Flertallet begrunnet dommen med at "Solheimveien 10 ble ervervet uavhengig av Elkjøps eget salg av elektrovarer og at nummer 20 var et ledd i planene om erverv av nummer 10". Etter flertallets oppfatning var "ervervet av Nordbyhagaveien 43 og kostnadene ved den senere oppføringen av bolighuset – det samlede vederlaget til familiene B og A – ... et ledd i Elkjøps aktivitet på eiendomsmarkedet uavhengig av hva Solheimveien 10 og 20 skulle brukes til". På denne bakgrunn fant flertallet at det ikke var "grunnlag for å se byttet hvor Elkjøp forpliktet seg til å føre opp et bolighus som en innsatsfaktor i salget av elektrovarer".
- (16) Lagmannsrettens mindretall fant at Elkjøps erverv av Solheimveien 20 "utelukkende [var] begrunnet i Elkjøps beslutning om å bygge varehuset". Etter mindretallets oppfatning var det da en "så nær tilknytning mellom Elkjøps omkostninger til bolighuset i Nordbyhagaveien og oppføringen av varehuset" at omkostningene til bolighuset måtte anses "pådratt i Elkjøps avgiftspliktige virksomhet". På dette grunnlag kom mindretallet til at inngående merverdiavgift på omkostningene til oppføringen av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43 var fradragsberettiget.
- (17) Elkjøp har påanket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken retter seg mot lagmannsrettens rettsanvendelse og bevisbedømmelse.
- (18) Partene har for Høyesterett fremlagt en felles fremstilling av de sentrale faktiske omstendigheter i saken. Denne viser at partene i hovedsak er enige om det faktum som er relevant for avgjørelsen, og at uenigheten først og fremst gjelder rettsanvendelsen.
- (19) Den ankende part, *Elkjøp Norge AS*, har i korte trekk anført:
- (20) Etter merverdiavgiftsloven 1969 § 21 første ledd første punktum har merverdiavgiftspliktige ved avgiftsoppgjøret med staten krav på fradrag for inngående avgift på varer eller tjenester "til bruk i" den avgiftspliktige virksomhet. Dette uttrykket har i rettspraksis vært tolket slik at kostnadene må være "relevante" for den avgiftspliktige virksomhet og ha en "nær og naturlig tilknytning" eller "klar interesse" for denne, jf. Rt. 1985 side 93 (Sira-Kvina), 2001 side 1497 (Norwegian Contractors), 2003 side 1821 (Hunsbedt), 2005 side 951 (Porthuset) og 2008 side 939 (Tønsberg Bolig). Dommene i Rt. 2008 side 932 (Bowling) og 2010 side 1184 (Kragerø Resort) gjelder en annen problemstilling. Det var der spørsmål om i hvilken utstrekning det kunne kreves fradrag for anskaffelser utenfor avgiftsområdet.
- (21) Spørsmålet om fradragsrett for inngående avgift skal vurderes ut fra forholdene på anskaffelsestidspunktet. Tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43 ble oppført i 2006. På dette tidspunkt var det bestemt at den nye forretningsbygningen i Solheimveien 10 i sin helhet skulle brukes i Elkjøps egen avgiftspliktige virksomhet, som hovedsakelig består i handel med elektriske husholdningsartikler og forbrukerelektronikk. Elkjøp driver ikke med kjøp, salg eller utvikling av fast eiendom som lagmannsrettens flertall har lagt til grunn. Da Elkjøps omsetning av finansielle tjenester utgjør mindre enn 5 % av den totale omsetning, har Elkjøp Norge AS krav på fradrag for inngående avgift til anskaffelser til bruk for virksomhetene under ett uten forholdsmessig fordeling, se forskrift 20. desember 1969 nr. 18 om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven § 4.

- (22) For å gi staten medhold må Høyesterett komme til at kostnadene til oppføring av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43 ikke har noen relevans for Elkjøps varesalgsvirksomhet. Det er tilstrekkelig for full fradragsrett at anskaffelsen delvis er til bruk i denne, jf. merverdiavgiftsloven § 23. Bytteavtalene med A og B ble inngått for å føre opp ny forretningsbygning i Solheimveien. Det første året etter at de nye forretningslokalene ble tatt i bruk, økte Elkjøps omsetning i denne butikken med 16 %. Kostnadene til oppføring av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43 har således klar interesse for og nær og naturlig tilknytning til Elkjøps varesalgsvirksomhet.
- (23) Merverdiavgiften er en forbruksavgift, som ikke er ment å ramme de avgiftspliktige næringsdrivende. Elkjøp skal ikke betale merverdiavgift på forbruk i varesalgsvirksomheten. Dersom Elkjøp blir nektet fradragsrett for inngående avgift til oppføring av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43, vil dette føre til avgiftskumulasjon på Elkjøps hånd. Saksforholdet i Rt. 2001 side 1497 (Norwegian Contractors) er helt parallelt med vår sak.
- (24) Merverdiavgiftsmyndighetenes vedtak om etterberegning av merverdiavgift for 2006 er etter dette ugyldig, og Elkjøp har da krav på å få tilbakebetalt de kr 1 308 172 som selskapet innbetalte 13. august 2008. Krav på tilbakebetaling av et urettmessig innkrevd avgiftsbeløp er et formuerettslig krav, og som følge av dette har Elkjøp krav på forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven. Skattebetalingsloven § 11-4 første ledd, jf. § 11-6 andre ledd andre punktum gjelder bare krav av offentligrettslig karakter, jf. skattebetalingsloven § 1-1. Tilbakebetalingskrav som ikke har grunnlag i endringsvedtak, men i dom, faller utenfor skattebetalingslovens renteregler. Skatt østs vedtak om etterberegning ble påklaget 1. september 2008. En slik klage må likestilles med påkrav, og Elkjøp har da krav på forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven fra 1. oktober 2008.
- (25) Subsidiært har Elkjøp anført at selskapet har krav på forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift for oppføringen av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43.
- (26) Selv om Elkjøp ikke skulle få medhold i at selskapet har krav på fradrag for inngående avgift på kostnadene til oppføring av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43, er det etter selskapets oppfatning ikke grunnlag for å ilegge tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven 1969 § 73. Elkjøp har forholdt seg til Høyesteretts dom i Rt. 2001 side 1497. Denne gir en klar støtte for Elkjøps syn, og selskapet kan således ikke sies å ha opptrådt uaktsomt.
- (27) Under enhver omstendighet bør tilleggsavgift ikke ilegges. Tilleggsavgift er straff etter Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 6 nr. 1. Domstolene må da også kunne prøve hvorvidt tilleggsavgift bør ilegges. Dette beror ikke på noe faglig eller politisk skjønn, men er noe domstolene er mer kvalifisert til å vurdere enn forvaltningen. Etter Elkjøps oppfatning er det i denne saken ikke under noen omstendigheter rimelig med en straff på bortimot kr 100 000.
- (28) Elkjøp Norge AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Tingrettens dom punkt 1 stadfestes.**
 2. **Staten ved Skatt øst plikter innen tre uker å tilbakebetale kr 1 308 172 med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven fra 1. oktober 2008 til betaling skjer.**

3. Elkjøp Norge AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.”

- (29) Ankemotparten, *staten v/Skatt øst*, har i korte trekk anført:
- (30) Det følger av merverdiavgiftsloven 1969 § 5a at omsetning av fast eiendom ikke er merverdiavgiftspliktig. Fradragsretten etter § 21 første ledd første punktum er positivt avgrenset. Bestemmelsen opererer med et funksjonelt virksomhetsbegrep, jf. Rt. 2008 side 932. En rent bedriftsøkonomisk tilknytning gir normalt ikke fradragsrett. Det foreligger bare fradragsrett for inngående avgift på innsatsfaktorer for avgiftspliktig omsetning. Merverdiavgiftsretten er transaksjonsbasert. Hver omsetning må betraktes isolert. Avgiftspliktige har ikke fradragsrett for anskaffelser til bruk fullt ut utenfor avgiftsområdet.
- (31) Elkjøps oppføring av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43 har fullt ut generert omsetning som er avgiftsfri, og det foreligger derfor ikke fradragsrett. Elkjøp må for denne anskaffelsen anses som sluttbruker. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen ha en funksjon i den avgiftspliktige virksomhet.
- (32) Dette støttes av sammenhengen med merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd første punktum, som stiller krav om tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift på bygg og anlegg som før fullføring eller innen tre år etter fullføring blir solgt, leid ut eller på annen måte disponert til formål som faller utenfor loven.
- (33) Hvis Elkjøp blir innrømmet fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsen av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43, vil det oppstå en utilsiktet subsidiering der sluttbrukeren ikke blir belastet merverdiavgift. Det vil også kunne stimulere til byttehandel med avgiftspliktige næringsdrivende. Næringsdrivende som kan tilby en slik byttehandel, vil få en fordel på entreprisemarkedet, og på denne måten vil det oppstå en konkurransevridende effekt.
- (34) I tillegg kommet at merverdiavgiftssystemet har karakter av masseforvaltning hvor de avgiftspliktige selv i første omgang skal anvende merverdiavgiftsloven. Det er derfor behov for retts teknisk enkle regler. Også dette tilsier at fradragsretten må begrenses til inngående avgift på innsatsfaktorer for avgiftspliktig omsetning. Hvis den avgiftspliktiges underliggende formål med en anskaffelse skal være avgjørende, vil myndighetenes kontroll bli vanskeligjort.
- (35) Vilkårene for fradragsrett for inngående avgift er oppsummert i Rt. 2008 side 932 (Bowling) avsnitt 38. Det standpunkt flertallet i Rt. 2008 side 939 (Tønsberg Bolig) inntok, er umiddelbart noe vanskelig å forene med den enstemmige dommen i Rt. 2008 side 932, som ble avsagt samme dag og med de samme dommerne. Da det ikke er holdepunkter for at flertallet i Rt. 2008 side 939 tok sikte på å fravike Rt. 2008 side 932, må den oppsummering som er foretatt i Rt. 2008 side 932 avsnitt 38, fortsatt være retningsgivende.
- (36) Oppføringen av tomannsbolig i Nordbyhagaveien 43 hadde ingen funksjon i Elkjøps varehandelsvirksomhet, men har karakter av uttak fra virksomhet. Det er ikke grunnlag for å se bort fra en foretatt omsetning ut fra et underliggende primærmotiv, jf. Rt. 2004 side 738 (P 4), 2010 side 1184 (Kragerø Resort) og 2011 side 1260 (Halliburton).

Avgjørelsene i Rt. 1985 side 93 (Sira-Kvina) og 2001 side 1497 (Norwegian Contractors) gir liten veiledning, da de gjelder fradragsrett for virksomhet som kun har avgiftspliktig omsetning. Elkjøp har heller ikke krav på forholdsmessig fradrag etter merverdiavgiftsloven § 23.

- (37) Etter statens oppfatning var Elkjøps fradragsføring av inngående avgift for oppføringen av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43 uaktsom, og vilkårene for å ilegge tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73 er da oppfylt. På bakgrunn av Den europeiske menneskerettsdomstols storkammerdom 23. november 2006 i saken Jussila mot Finland erkjenner staten at 10 % tilleggsavgift må anses som straff etter EMK artikkel 6 nr. 1. Etter domstolens praksis er utgangspunktet at domstolene ved avgjørelse av straffesiktelser må ha full kompetanse. Dette utgangspunktet må imidlertid etter statens syn modifiseres ved prøving av forvaltningssanksjoner som ikke er definert som straff etter nasjonal rett, men som har karakter av straff etter EMK artikkel 6 nr. 1. Klagenemnda for merverdiavgift er et domstolslignende organ, og det må etter statens oppfatning være tilstrekkelig for å tilfredsstille EMK artikkel 6 nr. 1 at domstolene kan prøve lovanvendelsen, saksbehandlingen, faktum og hvorvidt det foreligger myndighetsmisbruk. Det finnes ingen feil av denne karakter ved vedtaket om tilleggsavgift. Utover dette kan merverdiavgiftsmyndighetenes skjønn om hvorvidt tilleggsavgift bør ilegges og med hvilken presentsats, ikke prøves av domstolene.
- (38) Dersom Elkjøp skulle få medhold i at etterberegningen av merverdiavgift er ugyldig, erkjenner staten tilbakebetalingsplikt. Hvorvidt et slikt tilbakebetalingskrav er krav av formuerettslig karakter, er tvilsomt. Under enhver omstendighet reguleres statens plikt til å betale renter av skattebetalingsloven § 11-4 første ledd, jf. § 11-6 andre ledd andre punktum og § 10-60, da disse bestemmelsene som spesialregler går foran forsinkelsesrentelovens bestemmelser.
- (39) Staten har nedlagt slik påstand:
- ”1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.”
- (40) *Mitt syn på saken*
- (41) Jeg er kommet til at anken må tas til følge.
- (42) I hvilken utstrekning Elkjøp ved avgiftsoppgjøret i 2006 kunne trekke fra inngående avgift på anskaffelser og oppofrelser, reguleres av merverdiavgiftsloven 1969 § 21 første ledd første punktum. Med virkning fra 1. januar 2010 er merverdiavgiftsloven 1969 erstattet av merverdiavgiftsloven 2009. Da denne saken gjelder avgiftsoppgjør for 2006, behandles den etter 1969-loven. Merverdiavgiftsloven 1969 § 21 første ledd første punktum fastsetter:
- ”En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel.”
- (43) Denne bestemmelse har flere funksjoner. Den fungerer for det første som en generell avgrensning av fradragsretten for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig

virksomhet. For det andre angir den hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning. For det tredje fungerer den som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende. Det er for alle disse relasjonene blitt fremholdt i rettspraksis at det ikke er tilstrekkelig for fradragrett at anskaffelsen eller oppofrelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragrett, må anskaffelsen eller oppofrelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne. De grunnleggende avgjørelsene er Rt. 1985 side 93 (Sira-Kvina) og 2001 side 1497 (Norwegian Contractors). I enkelte senere avgjørelser har det til dels vært benyttet noen andre formuleringer, men disse avgjørelsene kan ikke oppfattes slik at de tilknytningskriterier som ble oppstilt i Rt. 1985 side 93 og 2001 side 1497, er blitt endret.

- (44) Høyesterett har i plenumsdommen i Rt. 2006 side 293 (Arves trafikkskole) avsnitt 33, jf. avsnitt 49 lagt til grunn at retten til fradrag for inngående avgift inntre på det tidspunkt anskaffelsen eller oppofrelsen finner sted. Hvorvidt tilknytningskravet er oppfylt, må etter dette avgjøres ut fra forholdene på anskaffelses- eller oppofrelsestidspunktet. Dette er også forutsatt i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd første punktum.
- (45) Det grunnleggende tvistespørsmål i vår sak er imidlertid ikke tilknytningskriteriene, men avgrensningen av virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum. Det følger av merverdiavgiftsloven § 5a at omsetning av fast eiendom ikke er merverdiavgiftspliktig. Bytte omfattes av omsetningsbegrepet, se § 3 nr. 3. Elkjøps bytte av Nordbyhagaveien 43 mot Solheimveien 20 er dermed en avgiftsfri omsetning. Staten har anført at dersom det i en avgiftspliktig virksomhet blir foretatt en avgiftsfri transaksjon, må det ha den konsekvens at det ikke kan kreves fradrag for inngående avgift på anskaffelser og oppofrelser som knytter seg til den avgiftsfrie transaksjonen. Denne betraktningssmåte kan imidlertid etter min mening ikke føre frem.
- (46) Fradragretten etter § 21 første ledd første punktum gjelder anskaffelser eller oppofrelser ”til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV”, dvs. merverdiavgiftspliktig omsetning. Ved fastleggelsen av hvilke transaksjoner som inngår i den avgiftspliktige virksomhet, kan de enkelte transaksjonene ikke vurderes isolert, men må ses i sammenheng. Det er i og for seg ikke noe til hinder for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon kan bli ansett som egen virksomhet, men dette avhenger av de konkrete omstendigheter og kan ikke legges til grunn som en generell regel. Det må etter mitt syn være en grunnleggende forutsetning for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon skal bli ansett som en særskilt virksomhet, at transaksjonen har en egenverdi for den avgiftspliktige. Hvis transaksjonen ikke utgjør en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige, men bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet, kan transaksjonen etter min oppfatning ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet.
- (47) For Elkjøp har byttet av Nordbyhagaveien 43 mot Solheimveien 20 ikke hatt noen egenverdi, men vært et vilkår for at selskapet skulle få tilstrekkelig stor tomt i Solheimveien til å oppføre ny forretningsbygning. Dette eiendomsbyttet kan derfor ikke anses som særskilt virksomhet, men må anses foretatt som ledd i Elkjøps handelsvirksomhet. Hvorvidt Elkjøp skal kunne kreve fradrag for inngående avgift på kostnadene til oppføring av tomannsbolig i Nordbyhagaveien 43, må etter dette avgjøres

ut fra om disse kostnadene har vært relevante for Elkjøps handelsvirksomhet og har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne.

- (48) Staten har med styrke fremholdt at dersom Elkjøp blir innrømmet fradragsrett for inngående avgift på anskaffelsen av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43, vil sluttbrukerne av tomannsboligen ikke bli pålagt merverdiavgift, og at dette vil medføre en utilsiktet statlig subsidiering og bidra til konkurransevridning. Disse reelle argumentene er ikke uten poeng. På samme måte som man ved anvendelsen av merverdiavgiftsreglene bør søke å unngå dobbel avgiftsbelastning, bør det søkes forhindret at det blir laget arrangementer som medfører at forbruk ikke blir pålagt avgift. Som påpekt i NOU 1990: 11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester, side 59–61, er det imidlertid ikke mulig fullstendig å unngå avgiftskumulasjon. Dette gjelder blant annet dersom en avgiftspliktig næringsdrivende gjør bruk av en tjeneste som ikke er avgiftspliktig, da prisen på en slik tjeneste ofte vil inneholde inngående merverdiavgift som ikke er blitt fradragsført ("skjult avgift"). Det vil heller ikke alltid være mulig å unngå at verdiskapning går til forbruk uten å bli pålagt merverdiavgift. Som eksempler fra rettspraksis kan nevnes Rt. 1985 side 93 (Sira-Kvina) og 2001 side 1497 (Norwegian Contractors). Merverdiavgiften blir i første omgang beregnet av de avgiftspliktige selv, og reglene bør derfor utformes slik at de ikke blir for kompliserte.
- (49) Det kan også oppstå situasjoner hvor man står overfor valget mellom å akseptere avgiftsfrihet og godta avgiftskumulasjon. Den foreliggende sak er et eksempel på det. Dersom Elkjøp får fradragsrett, vil tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43 ikke bli pålagt merverdiavgift. Blir Elkjøp nektet fradragsrett, vil avgiften ikke ramme de reelle sluttbrukerne av tomannsboligen, men Elkjøp, og i Elkjøps virksomhet vil det oppstå avgiftskumulasjon. Oppføringen av tomannsboligen inngår som ledd i oppføring av ny forretningsbygning for Elkjøp i Solheimveien 10. Merverdiavgiften er en forbruksavgift, og den tar ikke sikte på å ramme næringsdrivende. Hvis Elkjøp blir nektet fradragsrett for inngående avgift for kostnadene til tomannsboligen, vil selskapet bli pålagt merverdiavgift på oppførelser i virksomheten. Disse kostnadene må selskapet dekke inn gjennom prisene på selskapets produkter. Dersom fradragsrett blir nektet, vil sluttforbrukerne av Elkjøps produkter på denne måten delvis bli dobbelt avgiftsbelastet. For Elkjøp vil en slik avgiftskumulasjon være en konkurransemessig ulempe.
- (50) Som argument for å nekte Elkjøp fradragsrett for inngående avgift på kostnadene til oppføring av tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43 kan tenkes anført at selskapet ikke ville ha fått fradragsrett dersom eiendommen var blitt kjøpt ferdig utbygd. Jeg kan imidlertid ikke se at fradrag kan nektes på grunnlag av en slik sammenligning. Loven skiller mellom ulike måter å erverve formuesgoder på, og fradragsrett kan ikke nektes på det grunnlag at formuesgodet kunne ha vært ervervet på en måte som ikke ville ha gitt fradragsrett. Siden omsetning av fast eiendom ikke er avgiftspliktig, vil en næringsdrivende som for eksempel kjøper en utbygd forretningseiendom, ikke kunne kreve fradrag for inngående avgift som er "innbakt" i kjøpesummen. Den som oppfører en forretningsbygning til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet, har derimot fradragsrett. Han kan ikke nektes fradrag fordi han ikke ville ha fått det dersom han hadde kjøpt eiendommen ferdig utbygd. I vår sak var oppføringen av tomannsboligen et vilkår for at Elkjøp skulle få erverve nødvendig tomt for forretningsbygningen. Dette stiller ikke anskaffelsen i en prinsipielt annen stilling. Fradragsrett kan ikke nektes fordi Elkjøp ikke ville ha fått fradragsrett dersom boligeiendommen var blitt kjøpt ferdig utbygd.

- (51) Staten har til støtte for sitt syn blant annet vist til merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd første punktum, som bestemmer:
- ”Fradragsført inngående avgift vedrørende bygg og anlegg kan kreves tilbakeført hvis bygget eller anlegget før fullføring eller innen 3 år etter fullføring, selges, leies ut eller på annen måte disponeres til formål som faller utenfor loven.”**
- (52) Jeg kan imidlertid ikke se at denne bestemmelse bidrar til løsning av hvordan virksomhetsbegrepet i § 21 første ledd skal avgrenses. Det må etter min mening være en forutsetning for at § 21 tredje ledd første punktum skal komme til anvendelse, at bygget eller anlegget på anskaffelsestidspunktet skulle tjenestegjøre som driftsmiddel i den avgiftspliktiges virksomhet. Tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43 er ikke blitt anskaffet for å tjenestegjøre som driftsmiddel i Elkjøps virksomhet, men som ledd i oppføringen av ny forretningsbygning for Elkjøp i Solheimveien 10.
- (53) Som nevnt under fremstillingen av saksforholdet, ble Solheimveien 10 i 2007 solgt og tilbakeleid til Elkjøp. Det følger imidlertid av sikker avgiftspraksis at § 21 tredje ledd første punktum ikke kommer til anvendelse på salgs- og tilbakeleiekontrakter hvor eiendomsoverføringen reelt har karakter av en finansieringsordning (”sale and lease back”-arrangementer), jf. Rt. 2010 side 1184 (Kragør Resort) avsnitt 34–36, jf. avsnitt 41 og 48 med nærmere redegjørelse for avgiftspraksis. På bakgrunn av denne praksis har salget av Solheimveien 10 ikke resultert i tilbakeføring av merverdiavgift.
- (54) Da oppføringen av tomannsbolig i Nordbyhagaveien 43 har vært en forutsetning for at Elkjøp skulle få oppføre ny forretningsbygning i Solheimveien 10, har oppføringskostnadene vært relevante for Elkjøps handelsvirksomhet, og de må etter min mening også anses å ha tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne. Vilkåret for fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum er da oppfylt.
- (55) På dette grunnlag må vedtaket av Klagenemnda for merverdiavgift 22. juni 2009 oppheves, og Elkjøp har krav på å få tilbakebetalt det beløp som selskapet har betalt i etterberegnet merverdiavgift, tilleggsavgift og renter – til sammen kr 1 308 172. På samme måte som ved opphevelse av ligningsvedtak må domstolene når det finnes tilstrekkelige opplysninger til å fastslå beløpets størrelse, kunne avsi dom for tilbakebetaling av ulovlig innkrevd merverdiavgift, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 5.
- (56) Etter § 10-60 første ledd skal tilgodebeløp med renter etter § 11-4 ”utbetales til den skatte- eller avgiftspliktige så snart som mulig, og senest tre uker etter at vedtaket som medførte tilbakebetaling ble truffet, når ikke annet er bestemt i lov eller forskrift”.
- (57) Når tilbakebetaling blir fastsatt ved dom, må statens oppfyllelsesfrist etter skattebetalingsloven § 10-60 første ledd være tre uker fra domsavsigelsen. Da denne fristen utløper skjærtorsdag, blir oppfyllelsesfristen 10. april 2012, jf. gjeldsbrevloven § 5 andre ledd.
- (58) Elkjøp har krevd forsinkelsesrente av tilbakebetalingsbeløpet etter forsinkelsesrenteloven fra en måned etter at Skatt østs etterberegningssvedtak ble påklaget, til tilbakebetaling skjer. Dette kravet kan klart ikke føre frem. For tidsrommet fra merverdiavgiftsbeløpet ble innbetalt, til utløpet av fristen for tilbakebetaling etter skattebetalingsloven § 10-60 første ledd, reguleres statens plikt til å betale renter av tilbakebetalingskrav av skattebetalingsloven § 11-4 første ledd, som fastsetter:

”Ved utbetaling av for mye betalt skatt eller avgift som følge av vedtak om endring mv. eller ved egenretting av tidligere levert oppgave, skal det ytes rentegodtgjørelse fra betaling fant sted fram til forfallstidspunktet i § 10-60.”

- (59) I lovforarbeidene er det presisert at det skal beregnes rente ”fram til fristen for tilbakebetaling selv om beløpet tilbakebetales før dette”, se Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven), side 187.
- (60) Hvilken rentesats som gjelder frem til utløpet av tilbakebetalingsfristen etter § 10-60 første ledd, bestemmes av § 11-6 andre ledd andre punktum:
- ”Rentesatsen for rente etter § 11-4 skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året.”**
- (61) Uttrykket ”vedtak om endring mv.” i § 11-4 første ledd må åpenbart også omfatte endring ved dom. Det kan her blant annet vises til at merverdiavgiftsloven § 38 før skattebetalingsloven trådte i kraft, fastsatte at det skulle betales renter etter merverdiavgiftslovens regler ”[n]år avgiftsbeløp etter klagebehandling, nedsettelse etter § 56 eller avgjørelse og forlik i retts sak betales tilbake helt eller delvis”. Da skattebetalingsloven trådte i kraft, ble denne bestemmelse opphevd og erstattet av skattebetalingsloven § 11-4 første ledd. Det var ved denne lovendringen ikke tilsiktet noen realitetsendring på dette punkt, se Ot.prp. nr. 83 (2004–2005), side 187.
- (62) Dersom tilbakebetaling ikke finner sted innen fristen etter § 10-60, påløper det fra utløpet av denne fristen forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven, se § 11-3, jf. Ot.prp. nr. 83 (2004–2005), side 103.
- (63) Elkjøp har opplyst at etterberegningsbeløpet med tilleggsavgift og renter ble betalt 13. august 2008. Tingretten har fastsatt at det skal betales renter etter skattebetalingsloven fra 1. oktober 2008. Denne dato må endres til 13. august 2008.
- (64) Etter det resultat jeg er kommet til, er det ikke nødvendig for meg å gå inn på hvilken kompetanse domstolene har til å overprøve vedtak om tilleggsavgift.
- (65) Selv om Elkjøp ikke har fått medhold fullt ut, finner jeg at selskapet i samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 må tilkjennes fulle sakskostnader for alle instanser, da selskapet har fått medhold i det vesentlige.
- (66) Ved tingrettens dom ble Elkjøp i henhold til innlevert sakskostnadsoppgave tilkjent kr 131 800 i sakskostnader for tingretten. Denne avgjørelse er jeg enig i. Etter dette må tingrettens dom, domsslutningen punkt 3, stadfestes.
- (67) Elkjøps sakskostnadskrav for lagmannsretten utgjør kr 186 940 og for Høyesterett kr 423 075. Av disse beløpene utgjør advokatsalærer henholdsvis kr 166 300 og kr 382 800. Resten er ankegebyrer og utgifter. Jeg finner de oppgitte sakskostnadene nødvendige og legger sakskostnadsoppgavene til grunn for dommen.
- (68) På bakgrunn av at partene for lagmannsretten hadde vært enige om at Elkjøp ved avgiftsoppgjøret med staten har krav på fradrag for merverdiavgift på sakskostnadene, har

selskapet ikke krevd dekket merverdiavgift av sakskostnadene. Staten har i skranken for Høyesterett ikke villet bekrefte at Elkjøp har slik fradragsrett. Da spørsmålet om fradragsrett for merverdiavgift på sakskostnader ikke har vært prosedert for Høyesterett, finner jeg det ikke riktig å ta stilling til dette. Dersom Elkjøp blir nektet fradragsrett, kommer påløpt merverdiavgift i tillegg.

(69) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Vedtak av Klagenemnda for merverdiavgift 22. juni 2009 oppheves.
2. Staten v/Skatt øst betaler til Elkjøp Norge AS 1 308 172 – enmilliontrehundreogåttetusenettthundreogsyttito – kroner innen 10. april 2012 med tillegg av renter etter skattebetalingsloven § 11-4 første ledd, jf. § 11-6 andre ledd andre punktum fra 13. august 2008 til 10. april 2012.
3. Tingrettens dom, domsslutningen punkt 3, stadfestes.
4. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt øst til Elkjøp Norge AS 610 015 – sekshundreogtusenogfemten – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

(70) Dommer **Noer**: Jeg har kommet til et annet resultat enn førstvoterende.

(71) Saken gjelder spørsmålet om Elkjøp har fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 21 for de byggekostnader selskapet hadde på eiendommen i Nordbyhagaveien. Etter § 21 er det avgjørende om byggekostnadene fullt ut eller for en del kan sies å være "varer og tjenester" til "bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV", det vil her si til bruk i Elkjøps virksomhet med omsetning av hvitevarer og elektriske artikler med videre.

(72) Kostnadene til oppføring av den nye tomannsboligen ble pådratt med sikte på det byttet av eiendom med eierne av Solheimveien 20 som senere ble gjennomført. Tomannsboligen i Nordbyhagaveien ble med andre ord anskaffet og brukt som betalingsmiddel for erverv av en annen eiendom. Bytte – dvs. salg hvor vederlaget er varer eller tjenester – anses etter merverdiavgiftsloven § 3 nr. 3 som omsetning, og omsetning og utleie av fast eiendom er etter merverdiavgiftsloven § 5a ikke avgiftspliktig omsetning. Ved omsetning til "formål som faller utenfor loven" – blant annet omsetning av fast eiendom – skal det ikke beregnes utgående merverdiavgift, men heller ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift. Dette innebærer at inngående merverdiavgift på anskaffelser til omsetning utenfor avgiftsområdet ikke kvalifiserer til fradrag; her betraktes den næringsdrivende som sluttbruker. Jeg bemerker at denne saken på dette punkt i faktisk henseende står i en annen stilling enn NC-saken i Rt. 2001 side 1497, hvor det verken var anført – eller fra Høyesteretts side vurdert – om man sto overfor omsetning utenfor avgiftsområdet.

(73) Elkjøp har gjort gjeldende at utbyggingen og omsetningen av Nordbyhagaveien ikke kan vurderes isolert, men at merverdiavgiftsloven § 21 åpner for en bredere vurdering hvor

det også kan tas hensyn til at byttehandelen ble inngått for å øke Elkjøps avgiftspliktige omsetning av varer. Det er vanskelig å se at dette har støtte i lovens bestemmelser. Det synes ikke å være i samsvar med lovens system at det gis fradrag for inngående merverdiavgift for byggekostnadene uten at det er noen sluttbruker som blir avgiftsbelastet. Jeg viser til P4-dommen, Rt. 2004 side 738 avsnitt 39–40, hvor Høyesterett ikke ga fradrag for anskaffelser som var avgiftsfrie etter loven selv om formålet med anskaffelsen var å øke den avgiftspliktige omsetningen. Også Høyesteretts uttalelser i Bowling-dommen, Rt. 2008 side 932 avsnitt 38, gir støtte for det syn at anskaffelser må tilordnes den omsetningen der de rent faktisk er en innsatsfaktor og avgiftsbehandles i tråd med dette.

- (74) Det fremstår også som en fremmed løsning at resultatet her skal bli et annet enn om Elkjøp hadde solgt Nordbyhagaveien og så benyttet vederlaget til å kjøpe Solheimveien 20. Hva man bruker det vederlaget man mottar ved en avgiftsfri omsetning til, kan ikke få betydning for fradragsretten. Jeg tilføyer at det økonomiske resultat for Elkjøp etter det standpunkt staten gjør gjeldende, blir det samme som det ville blitt om Elkjøp hadde kjøpt en ny tomannsbolig og brukt som byttmiddel. En rett til fradrag ville i praksis bety at staten subsidierte Elkjøps oppføring av tomannsboligen med 1/5-del av brutto byggekostnader, mens andre næringsdrivende som oppfører fast eiendom for salg, ikke vil kunne kreve fradrag.
- (75) Elkjøp har vist til dommen i Rt. 2008 side 939 – Tønsberg Bolig – hvor Høyesterett under dissens godtok fradragsrett for kostnader selskapet hadde hatt til advokathjelp for et datterselskap. Denne saken gjaldt – så vidt jeg kan se – ikke den samme problemstillingen som denne saken. I den saken var det spørsmål om kostnadene hadde tilstrekkelig nærhet til selskapets virksomhet; det var ikke – slik som situasjonen er her – spørsmål om å gi fradrag for kostnader til avgiftsfri omsetning.
- (76) Elkjøp har videre anført at det bare kan gjøres unntak i tilfelle hvor Elkjøps omsetning av fast eiendom er ledd i en organisert virksomhet fra Elkjøps side. Jeg kan ikke se at det følger av § 5a at dette er noe vilkår for unntak. Bestemmelsen er generell i sin utforming, og gjelder etter ordlyden all omsetning av fast eiendom uansett om det er ledd i en organisert virksomhet eller bare en enkeltstående transaksjon. En slik regel ville by på avgrensingsproblemer, og ville være lite i samsvar med bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd første punktum om tilbakeføring av fradragsført inngående avgift på bygg og anlegg ved salg med videre. Jeg viser dessuten til merverdiavgiftsloven § 23 om fellesanskaffelser som slår fast at en anskaffelse som er til bruk både for den avgiftspliktige delen av virksomheten og ”til bruk som ikke gir rett til fradrag” kan fordeles forholdsmessig. Det synes ikke oppstilt som noe vilkår for forholdsmessig fordeling at den ikke-avgiftspliktige bruk er del av en organisert virksomhet. Da kan dette vanskelig være annerledes ved anskaffelser som utelukkende er til avgiftsfrie bruksformål.
- (77) Min konklusjon er etter dette at den inngående avgift som Elkjøp betalte ved oppføringen av tomannsboligen i Nordbyhagaveien i sin helhet har tilknytning til den ikke-avgiftspliktige omsetningen av fast eiendom, og at avgiftsvedtaket derfor er gyldig.
- (78) Saken har reist kompliserte avgiftsrettslige spørsmål, hvor mitt standpunkt ikke deles av rettens flertall. Det er på denne bakgrunn etter mitt syn ikke tilstrekkelig grunnlag for å

bebreide Elkjøp for utvist uaktsomhet, og vedtaket om tilleggsskatt må derfor oppheves. Etter mitt syn på saken bør sakskostnader ikke tilkjennes for noen instans.

- (79) Dommer **Bårdsen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Skoghøy.
- (80) Dommer **Bergsjø:** Likeså.
- (81) Dommer **Tjomsland:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Noer.
- (82) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Vedtak av Klagenemnda for merverdiavgift 22. juni 2009 oppheves.
2. Staten v/Skatt øst betaler til Elkjøp Norge AS 1 308 172 – enmilliontrehundreogåttetusenetthundreogsyttito – kroner innen 10. april 2012 med tillegg av renter etter skattebetalingsloven § 11-4 første ledd, jf. § 11-6 andre ledd andre punktum fra 13. august 2008 til 10. april 2012.
3. Tingrettens dom, domsslutningen punkt 3, stadfestes.
4. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt øst til Elkjøp Norge AS 610 015 – sekshundreogtitsenogfemten – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: