



NORGES HØYESTERETT

Den 18. desember 2014 avsa Høyesterett dom i

HR-2014-02471-A, (sak nr. 2014/772), sivil sak, anke over dom,

Kenneth Olsen

(advokat Rune H. Eriksen)

mot

Staten v/Skatt sør

(Regjeringsadvokaten v/advokat Henriette
Lund Busch – til prøve)

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

- (1) Dommer **Noer**: Saken gjelder spørsmålet om hva en byggmester skal betale i merverdiavgift for uttak av varer og tjenester ved oppføring av egen privatbolig, når boligen også ble benyttet som visningshus i næring, jf. merverdiavgiftsloven av 1969 § 14 sammenholdt med § 23.
- (2) Kenneth Olsen er byggmester, og har fra 1997 vært registrert i merverdiavgiftsregisteret for oppføring av bygninger. Virksomheten ble drevet som enkeltpersonforetak.
- (3) I perioden 2005 til 2006 oppførte Olsen et hus i Arendal kommune til seg og sin familie på 1200 kvadratmeter, med 51 rom fordelt på tre etasjer. Huset, kalt "Inspirasjonshuset", var svært påkostet og inneholdt blant annet svømmebasseng, hjemmekino og bar. Etterberegningsvedtaket, som jeg kommer tilbake til, er basert på at byggekostnadene var i underkant av 10 millioner kroner eksklusive merverdiavgift.
- (4) I forbindelse med oppføringen inngikk Kenneth Olsen en rekke avtaler om levering av varer og tjenester til huset uten vederlag eller til sterkt reduserte priser. Som motytelse skulle leverandørenes produkter promottes ved visninger av huset over en tre- til

fireårsperiode etter ferdigstillelsen. Flere leverandører fikk også fortrinnsrett til å levere varer og tjenester til Olsens øvrige planlagte byggeprosjekter avhengig av kundenes ønsker. Olsen har anført at huset ble brukt til visninger for å profilere byggevirksomheten hans og leverandørenes produkter omlag tre–fire helger og en rekke kvelder i året fram til 2010. Han har opplyst at visningene ble annonsert på nett, i brosjyrer og ved reklame på firmabilen, og han mener det kom 2–3000 personer på hver av helgevisningene.

- (5) Kenneth Olsen og ektefellen brukte ellers huset som privatbolig etter at det var ferdig i 2006, og de har felles grunnbokshjemmel til eiendommen. Boligeiendommen er i regnskaps- og ligningsmessig sammenheng behandlet som ekteparets privatbolig.
- (6) Olsen beregnet merverdiavgift på deler av uttakene av varer og tjenester til huset, herunder egen og ansattes arbeidsinnsats, og de samme uttakene er inntektsført. Leveransene fra underleverandørene er i hovedsak uttaksberegnet og inntektsført i enkeltpersonforetaket med 10 prosent påslag.
- (7) Etter et bokettersyn for inntektsårene 2005 til 2007 konkluderte kontrollmyndigheten med at avgiftsgrunnlaget i enkelte tilfeller var satt for lavt, samt at det ikke var beregnet merverdiavgift eller inntektsført uttak på alle varer og tjenester til oppføringen av huset. Olsen hadde innberettet om lag 5 290 000 kroner som grunnlag for uttaksmerverdiavgift, mens Skatt sør mente at grunnlaget – bortsett fra leveransene fra andre – skulle vært om lag 9 870 000 kroner. Det ble videre lagt til grunn at det hadde skjedd leveranser fra underleverandører for om lag 1,8 millioner kroner, som ikke var riktig uttaksberegnet.
- (8) Skatt sør traff 23. april 2010 vedtak om etterberegning av merverdiavgift med 646 574 kroner og tilleggsavgift med 206 648 kroner. Den korresponderende økningen i næringsinntekten ble satt til 1 640 066 kroner med tillegg av 60 prosent tilleggs-skatt.
- (9) Skatt sør begrunnet avgiftsvedtaket med at uttak av varer og tjenester til oppføring av privatbolig er avgiftspliktig i henhold til merverdiavgiftsloven av 1969 § 10, jf. § 14. Det ble vist til at Olsen hadde fått fullt fradrag for inngående merverdiavgift, siden anskaffelsene gjaldt varer og tjenester av et slag som ble omsatt i virksomheten, jf. § 23 andre punktum. Bruken av huset i næring ble ansett som for beskjedent til å endre realiteten i at huset var oppført for å dekke private behov.
- (10) Olsen påklaget både vedtaket om merverdiavgift og skatt. Klagenemnda for merverdiavgift stadfestet etterberegningen og tilleggsavgiften i vedtak 26. september 2011. Også Skatteklagenemnda fastholdt vedtaket fra Skatt sør.
- (11) Kenneth Olsen tok 21. august 2010 ut stevning om gyldigheten av Skatt sørs skatte- og avgiftsvedtak. Etter at klagevedtakene forelå, ble disse gjort til tvistegenstand i saken.
- (12) Aust-Agder tingrett avsa 30. januar 2013 dom med slik domsslutning:

"1. Vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift om ileggelse av tilleggsavgift og vedtak fra Skatteklagenemnda om ileggelse av tilleggs-skatt overfor Kenneth Olsen, er begge ugyldige. For øvrig frifinnes Staten v/skatt sør.

2. Saks-kostnader tilkjennes ikke."

- (13) Tingretten satte altså til side vedtakene om tilleggsavgift og tilleggsskatt, men opprettholdt vedtakene for øvrig. Når det gjaldt avgiftsfastsettelsen, fant tingretten at den virksomhetsrelaterte bruken av huset var "så sporadisk, uvesentlig og perifer at det må anses å ha skjedd uttak i lovens forstand når boligen fullt ut ellers er benyttet privat", selv om det var gått med mye tid og arbeid til visningsaktivitetene.
- (14) Olsen anket etterberegningen av merverdiavgift og skatt til Agder lagmannsrett. Staten ved Skatt sør anket ikke. Tingrettens dom om tilleggsavgift og tilleggsskatt er følgelig rettskraftig.
- (15) Agder lagmannsrett avsa 18. februar 2014 dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Byggmester Kenneth Olsen betaler innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse 122 656 – etthundredeogtoogtyvetusensekshundredeogfemtiseks – kroner i saksomkostninger for lagmannsretten til Staten v/skatt sør."**
- (16) Lagmannsretten vurderte avgiftsspørsmålet på samme måte som tingretten.
- (17) Kenneth Olsen har anket til Høyesterett for så vidt gjelder etterberegningen av merverdiavgift. Anken gjaldt lagmannsrettens rettsanvendelse, saksbehandling og bevisbedømmelse. Høyesteretts ankeutvalg har tillatt anken over rettsanvendelsen fremmet.
- (18) Den ankende part, *Kenneth Olsen*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (19) Det er ikke hjemmel for å etterberegne merverdiavgift for uttak i henhold til merverdiavgiftsloven av 1969 § 14, slik denne lød i etterberegningsperioden. Varene og tjenestene til oppføring av "Inspirasjonshuset" kan ikke anses tatt ut av Kenneth Olsens byggmestervirksomhet. I de fire første årene etter ferdigstillelsen, ble huset benyttet som visningshus for å profilere egen og underleverandørers avgiftspliktige næringsvirksomhet. Også i etterberegningsvedtaket er det lagt til grunn at leverandørene leverte varer og tjenester gratis eller til sterkt reduserte priser mot å benytte huset til profileringsformål. I avgiftsmessig sammenheng er det bruken av huset de tre første årene etter ferdigstillelse som er avgjørende. Profileringsaktiviteten har i hele perioden skjedd inne i huset. Basert på Klagenemnda for merverdiavgift sin avgjørelse, må det legges til grunn at profileringsaktiviteten hadde en samlet verdi på rundt én million kroner i året. Da kan ikke virksomheten i uttakssammenheng karakteriseres som ubetydelig.
- (20) Den omstendighet at huset også er benyttet som familiens privatbolig, har ikke betydning for bruken av huset til virksomhetsformål. Så lenge "Inspirasjonshuset" også var et driftsmiddel i næring de tre første årene etter ferdigstillelse, er det ikke grunnlag for å uttaksberegne merverdiavgift. Plikten til å betale merverdiavgift inntreer først når varen eller tjenesten er *tatt helt ut av* virksomheten. Det er ikke grunnlag for å operere med et vesentlighets- eller primærbrukskriterium, kriterier som heller ikke har fått gjennomslag i Høyesteretts praksis, jf. Rt. 2003 side 1821 (Hunsbedt).
- (21) Selv om det må settes en nedre grense mot ubetydelig bruk, er bruken av "Inspirasjonshuset" til virksomhetsformål uansett så omfattende at grensen må anses overskredet. Merverdiavgiftsloven § 23 om forholdsmessig fradrag for inngående avgift

ved fellesanskaffelser bør være retningsgivende også for vurderingen av hva som skal regnes som ubetydelig bruk i relasjon til uttaksbestemmelsen i § 14. Det følger av Rt. 2005 side 951 (Porthuset) og lagmannsrettspraksis at det stilles beskjedne krav til fellesanskaffelsenes tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. I vårt tilfelle ville de aktuelle varer og tjenester utvilsomt blitt ansett for å være fellesanskaffelser for det private og avgiftspliktige virksomhetsområdet, og sammenhengen i avgiftssystemet tilsier at uttaksbestemmelsen følgelig ikke kommer til anvendelse.

(22) Kenneth Olsen har nedlagt slik påstand:

- "1. Vedtak i Klagenemnda for merverdiavgift, sak 7134 kjennes ugyldig.
2. Kenneth Olsen tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."

(23) Ankemotparten, *staten v/Skatt sør*, har i korte trekk gjort gjeldende:

(24) Det følger av merverdiavgiftsloven § 10, jf. § 14 at det skal betales merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester fra avgiftspliktig virksomhet og til privat bruk. Uttaksbestemmelsen må tolkes på bakgrunn av § 23 andre punktum, som gir den næringsdrivende fullt fradrag for inngående avgift for varer og tjenester av et slag som omsettes i virksomheten. Motstykket til denne fradragsretten er at det skal svares merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester til privat bruk.

(25) Formålet med uttaksreglene er at alt forbruk blir belastet med merverdiavgift i siste omsetningsledd, og at uttaksmerverdiavgiften gir lik avgiftsbelastning og sikrer konkurransenøytralitet.

(26) "Inspirasjonshuset" ble oppført og er benyttet som privatbolig for Kenneth Olsen, og er også behandlet slik i regnskaps- og ligningsmessig sammenheng. Olsen har betalt uttaksmerverdiavgift for de fleste varene og tjenestene benyttet under oppføringen av huset, noe som viser at han også selv har sett det slik at det var uttak til privat bruk.

(27) Bruken av huset som visningshus i den avgiftspliktige virksomheten er for beskjeden til å endre husets karakter av bolighus. Hvorvidt det foreligger uttak må vurderes på uttakstidspunktet, det vil si etter hvert som varene og tjenestene medgikk til oppføringen av huset. På dette tidspunktet var det kjent at leverandøravtalene med visningsforpliktelsene bare gjaldt i tre til fire år, mens den private bruken ikke var tidsbegrenset.

(28) Subsidiært anføres at det er hjemmel for forholdsmessig uttaksberegning.

(29) Staten ved Skatt sør har nedlagt slik påstand:

- "1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt sør tilkjennes saksomkostnader for Høyesterett."

(30) *Mitt syn på saken*

- (31) Spørsmålet i saken er om varer og tjenester som Olsen har brukt til oppføring av bolighuset, helt eller delvis skulle vært uttaksberegnet.
- (32) Innledningsvis nevner jeg at saken skal avgjøres etter merverdiavgiftsloven av 1969. Den er nå erstattet av ny merverdiavgiftslov fra 2009, men rettstilstanden er ikke endret for så vidt gjelder de sentrale bestemmelsene i saken her.
- (33) Det følger av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd (nå § 8-1) at en næringsdrivende i utgangspunktet kan fradragføre inngående avgift betalt ved anskaffelse av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Dersom den næringsdrivende kjøper varer og tjenester som dels er til bruk i avgiftspliktig virksomhet og dels til annen bruk, såkalt "fellesanskaffelser", følger det av § 23 første punktum (nå § 8-2 første ledd første punktum) at den avgiftspliktige har rett til *forholdsmessig fradrag*. Han kan da bare fradragføre inngående avgift på grunnlag av den antatte bruk i avgiftspliktig virksomhet. Avgjørende er i utgangspunktet formålet på anskaffelsestidspunktet, jf. Rt. 2012 side 432 avsnitt 44.
- (34) Paragraf 23 andre punktum (nå § 8-5) gjør unntak fra reglene om forholdsmessig fradrag. Unntaket gjelder "varer og tjenester av et slag som omsettes i virksomheten, jfr. § 14", også kalt *omsetningsobjekter*. Ved anskaffelse av slike varer og tjenester, har den avgiftspliktige rett til *fullt fradrag*, uavhengig av planlagt bruk.
- (35) Motstykket til dette er at det etter § 14 (nå §§ 3-21 flg.) skal beregnes utgående avgift *ved uttak*, såkalt uttaksmerverdiavgift. Bestemmelsens første ledd første punktum lød på det aktuelle tidspunktet slik:
- "Det skal betales avgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar ut vare eller tjeneste av virksomheten til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven."**
- (36) Avgiften skal fastsettes på grunnlag av varens alminnelige omsetningsverdi, jf. § 19 (nå § 4-9). På den måten sikres at avgiftsfastsettelsen baserer seg på den næringsdrivendes vanlige utsalgspris, noe som er et sentralt hensyn bak regelen i § 23 andre punktum om fullt fradrag for omsetningsobjekter.
- (37) Et eksempel kan illustrere hva som menes med bestemmelsene: En selvstendig næringsdrivende som omsetter fritidsbåter, anskaffer en båt som han har tenkt å benytte privat. Den merverdiavgiften han som næringsdrivende betalte ved anskaffelsen, kan han da trekke fra fullt ut i avgiftsregnskapet. Han må imidlertid samtidig beregne og betale utgående avgift som om båten ble solgt videre til en utenforstående kunde, altså med påslag for vanlig bruttofortjeneste. Uttaket til privat bruk må han i tillegg inntektsføre i egen virksomhet.
- (38) Saken her gjelder anskaffelse av varer og tjenester av samme art som ble omsatt i Olsens virksomhet, nemlig materialer og tjenester til oppføring av bygg. Olsen fikk derfor fullt fradrag for inngående avgift ved anskaffelsen, jf. § 23 andre punktum. Spørsmålet er om det skal betales uttaksmerverdiavgift for de varene og tjenestene som han som enkeltpersonforetak brukte ved oppføringen av huset, og de eventuelle prinsippene for avgiftsfastsettelsen.

- (39) Staten har prinsipalt anført at alle varer og tjenester til "Inspirasjonshuset" ble tatt ut fortløpende til privat bruk på anskaffelsestidspunktet, og at det da skal betales uttaksmerverdiavgift på alt sammen.
- (40) Jeg er ikke enig i dette. "Inspirasjonshuset" var riktignok først og fremst ment som bolig for Olsen og hans familie. Men helt fra starten var det forutsatt at huset også skulle brukes som visningsbolig for å promotere Olsens avgiftspliktige virksomhet. Jeg er derfor enig med ankende part i at huset ble ført opp til delt bruk.
- (41) Kenneth Olsen anfører på sin side at § 14 første ledd må forstås slik at avgiftsplikt bare oppstår når varer og tjenester *tas helt ut* av virksomheten, altså til bruk utelukkende utenfor avgiftspliktig virksomhet. Når det ikke er gitt egne regler om *forholdsmessig avgiftsberegning ved uttak*, i motsetning til ved anskaffelser etter § 23 første punktum, viser det etter ankende parts syn at det bare er adgang til uttaksberegning når omsetningsobjektet i sin helhet tas ut av virksomheten.
- (42) Lovens ordlyd, som krever at den næringsdrivende "tar ut" vare eller tjeneste av virksomheten, gir ikke noe klart svar. Det gjør heller ikke forarbeidene til loven, og det er ikke rettspraksis som direkte gjelder spørsmålet.
- (43) Hensynene bak reglene om merverdiavgift ved uttak blir da av vesentlig betydning. Formålet med uttaksberegning er å sikre at det betales avgift på alt innenlands forbruk av avgiftspliktige varer og tjenester, og at næringsdrivende får like vilkår ved avgiftsfastsettelsen, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006–07) side 11 og Rt. 2003 side 1233 (Actif hotel) avsnitt 32.
- (44) Forutsetningen for at det gis fradrag for inngående avgift er at varen eller tjenesten er til bruk i virksomheten. Ved helt eller delvis uttak til bruk utenfor loven brytes denne forutsetningen. Den næringsdrivende opptre da som forbruker av varen, og bør i avgiftsmessig sammenheng behandles som andre sluttbrukere. Forholdsmessig beregning av avgift ved uttak vil i slike tilfeller gi en konsekvent avgiftsfastsettelse og lik avgiftsbelastning uavhengig av hvordan sluttbruker erverver varen. Som jeg kommer tilbake til, ble disse hensynene likevel ikke trukket så langt at den avgiftspliktige måtte betale avgift ved delvis endret bruk av en vare eller tjeneste.
- (45) Bakgrunnen for de spesielle reglene om omsetningsobjekter i § 23 andre punktum er imidlertid helt sentral. Ved anskaffelse av varer og tjenester til "delt bruk" gis det som nevnt i alminnelighet forholdsmessig fradrag etter § 23 første punktum. På den måten blir også bruken utenfor avgiftsområdet avgiftsbelagt. For omsetningsobjekter vil imidlertid forholdsmessig fradrag ikke være tilstrekkelig for å sikre full forbruksbeskatning og lik avgiftsbelastning. Bruken utenfor den avgiftspliktige virksomheten ville da i realiteten blitt avgiftsbelagt på grunnlag av kostpris. At det isteden gis fullt fradrag ved anskaffelsen, men beregnes uttaksmerverdiavgift på grunnlag av alminnelig omsetningsverdi etter § 19, sikrer at den avgiftspliktiges alminnelige påslag inngår i avgiftsgrunnlaget, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006–07) side 36.
- (46) De bærende hensynene bak avgiftsreglene oppfylles derfor best om det ved slike uttak foretas en forholdsmessig avgiftsberegning basert på uttakets formål. Både hensynet til sammenheng mellom § 23 andre punktum og uttaksreglene – symmetrihensynet – og

hensynet til konkurransenøytralitet, taler etter min mening for at anvendelsen av § 14 ikke kan være betinget av at varen og tjenesten tas "helt" ut av virksomheten.

- (47) Den ankende part har anført at det innenfor skatte- og avgiftsretten gjelder et strengt legalitetsprinsipp, og at en eventuell tolkningstvil må lede til avgiftsfritak. Det er vist til Borgarting lagmannsretts dommer av 25. september 2013, 16. januar 2014 og 11. mars 2014, som igjen blant annet viser til en uttalelse fra mindretallet i Rt. 1983 side 243 på side 247.
- (48) Det gjelder imidlertid ikke et slikt eget rettskildemessig tolkningsprinsipp innen skatte- og avgiftsretten. Legalitetsprinsippet får anvendelse generelt der staten gjør inngrep overfor den enkelte, og krever hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Det innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen. Men tolkningstvil må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne. Et prinsipp om at tolkningstvil i en sak skal løses i borgernes favør, vil lett kunne slå ut motsatt for andre avgiftspliktige i andre sammenhenger, og er neppe egnet som noen god rettesnor. Jeg viser til drøftelsen i Zimmers Lærebok i skatterett 7. utgave fra 2014 hvor han på side 49 konkluderer slik:

"Det gjelder ikke noe prinsipp i norsk skatterett om at skattelover i tvilstilfelle skal tolkes i skattyters favør."

- (49) Dette er jeg enig i.
- (50) Den ankende part har videre vist til tidligere § 21 tredje ledd om tilbakeføring av avgift for bygg og anlegg, hvor det i praksis er krevd full bruksendring som vilkår for tilbakeføring. Også rapporten "Merverdiavgift og uttak", avgitt 28. februar 2003 av en arbeidsgruppe under Finansdepartementet, er trukket fram. Her heter det på side 18:

"Arbeidsgruppen har videre forstått det slik, at utover *rene uttak* skal det ikke beregnes uttaksmerverdiavgift eller foretas korrigeringer for fradragført inngående merverdiavgift dersom bruken av driftsmidlet endrer seg" (min utheving).

- (51) Disse eksemplene gjelder imidlertid uttaksberegningen ved *seinere bruksendring*. I slike tilfelle – hvor en vare var anskaffet til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, men bruken seinere endres til avgiftsfrie formål – skulle uttaksmerverdiavgift først beregnes hvis den private bruken ble total. Rettsstillingen er nå endret. Med virkning fra 1. januar 2008 skal inngående merverdiavgift for kapitalvarer (herunder fast eiendom) *justeres ved endret bruk mv.*, jf. merverdiavgiftsloven av 2009 kapittel 9. Reglene for uttak er i hovedsak de samme, jf. § 9-2 femte ledd.
- (52) Saken her gjelder uttaksberegning av omsetningsobjekter som *allerede på anskaffelsestidspunktet* var ment å tjene dels til avgiftspliktig og dels til privat bruk. Dette kommer i en annen stilling enn beregning av uttaksmerverdiavgift ved endret bruk.
- (53) I den nevnte rapporten på side 26 gis det da også uttrykk for at det ved anskaffelse av omsetningsobjekter til delt bruk skal beregnes avgift på den delen av uttaket som benyttes utenfor loven eller privat:

"Ved fellesanskaffelser til delt virksomhet kan inngående merverdiavgift trekkes fra forholdsmessig etter varens antatte bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 23 første punktum. Det skal imidlertid ikke foretas en fordeling

av inngående avgift når anskaffelsen består i vare eller tjeneste av et slag som omsettes i virksomheten. Dette gjelder både når det drives delt virksomhet og når anskaffelsen skal benyttes privat. I slike tilfeller skal det gjøres fullt fradrag for inngående avgift, og beregnes avgift etter uttaksbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 av *den delen* som benyttes utenfor loven eller privat, jf. merverdiavgiftsloven § 23 annet punktum" (min utheving).

- (54) Det er ikke vist til generell forvaltningspraksis om forholdsmessig beregning av uttaksmerverdiavgift. Den ankende part har anført at dette viser at avgiftsmyndighetene ikke har praktisert forholdsmessig beregning av avgift ved uttak etter § 14 første ledd. Etter min mening kan det ikke legges avgjørende vekt på dette. Avgiftsfastsettelsen er basert på opplysninger fra den enkelte avgiftspliktige, og det er vanskelig å vite hva som er begrunnelsen for at det ikke foreligger særlig forvaltningspraksis om spørsmålet. Når det er usikkert om manglende praksis skyldes en bevisst vurdering fra avgiftsmyndighetenes side eller andre forhold, er det ikke grunn til å tillegge praksis stor vekt, jf. Rt. 1998 side 811 på side 817.
- (55) Jeg har etter dette kommet til at hensynet til sammenheng – symmetri – mellom § 23 andre punktum og § 14, tilsier at § 23 første punktum om forholdsmessig fordeling av avgiften også får anvendelse når det skal beregnes uttaksmerverdiavgift av omsetningsobjekter som er anskaffet til delt bruk. En annen tolkning ville i praksis innebære en subsidiering fra statens side og ville – i vår sak – bety at Olsen i motsetning til andre forbrukere ville kunne sette opp eget bolighus til anskaffelseskost uten å betale avgift.
- (56) Fordelingen må i prinsippet skje på grunnlag av de samme kriterier som ligger til grunn for reglene om forholdsmessig fradrag – med andre ord at den avgiftspliktige som utgangspunkt må beregne uttaksmerverdiavgift *i den grad* varen eller tjenesten er anskaffet til ikke-avgiftspliktig bruk.
- (57) Med dette generelle bakteppet, kommer jeg til spørsmålet om avgiftsberegningen i vår sak. Klagenemnda for merverdiavgift mente den private bruken av "Inspirasjonshuset" var så omfattende sammenlignet med virksomhetsbruken at det måtte beregnes full uttaksmerverdiavgift på alle uttatte varer og tjenester. Nemnda foretok derfor ingen forholdsmessig fordeling av avgiften. Spørsmålet er om dette må lede til opphevelse av klagenemndas vedtak.
- (58) Lagmannsretten har beskrevet faktum i vår sak slik:

"Inspirasjonshuset er, helt siden det ble ferdigstilt i 2007, benyttet som privatbolig for Olsen og hans familie. Han og ektefellen har grunnbokshjemmel til eiendommen og den er regnskapsmessig, ligningsmessig og i alle andre henseende behandlet som privatbolig. Lagmannsretten finner det heller ikke tvilsomt at Olsen allerede da han startet planleggingen la til grunn at huset skulle nyttes av ham som bolig. Det hører med i den samlede vurdering at det helt fra planstadiet av var forutsatt at den organiserte visnings- og markedsføringsvirksomheten i huset ville opphøre etter noen år, og at bygningen da ville stå til Olsens fulle disposisjon uten de belastninger og begrensninger han har anført at visningsvirksomheten har påført ham og familien.

Olsen hevder Inspirasjonshuset er nyttet i hans næringsdrift som byggmester ved at det er avholdt visninger i huset 3-4 weekends i året over 3 -3,5 år, med mer enn to tusen besøkende hver gang. Han har forklart at visningene ble annonsert, at det ble ført liste over besøkende, at markedsføringen var omfattende og at både for- og etterarbeid hadde betydelig omfang. Det ble laget egen web-side og utarbeidet en påkostet brosjyre i

mer enn 9000 eks. Ut over Olsens egen partsforklaring samt vitneforklaring fra ektefellen og representanter fra to av leverandørene, er det lite dokumentasjon for bruken av huset til annet enn privatbolig. Kostnader til visninger m m i regi av enkeltmannsforetaket er heller ikke bokført der. Som nevnt er eiendommen regnskapsmessig, ligningsmessig og i alle andre henseende ansett som Olsens private bolig. Bruken i markedsføring av Olsens virksomhet i regi av enkeltmannsforetaket må uansett ha vært svært beskjedent sammenlignet med privat bruk som bolig."

- (59) Lagmannsretten konkluderte altså med at bruken av huset til markedsføringsformål var *for beskjedent* til at det kunne få betydning for plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift etter § 14. Klagenemndas vedtak ble derfor opprettholdt.
- (60) Spørsmålet er da om det – slik lagmannsretten har lagt til grunn – gjelder en *nedre terskel* for når den næringsdrivende kan kreve forholdsmessig beregning av uttaksmerverdiavgift på omsetningsobjekter som er anskaffet til delt bruk.
- (61) Både ankende part og staten synes å være enige om at det er en nedre grense for når avgiftspliktig bruk får konsekvenser for uttaksberegningen. Men de er uenige om hvor grensen går og om den er overskredet her.
- (62) Det er ikke gitt noen regel i lov eller forskrift om at det ved uttak skal ses bort fra *bruk* som er ubetydelig eller svært beskjedent. Og hensynet til å unngå dobbel avgiftsbetaling taler for at det foretas forholdsmessig uttaksberegning selv om den avgiftspliktige bruken er liten.
- (63) På den annen side er det flere eksempler i avgiftsregelverket på at det er etablert terskler før reglene slår inn. Etter forskrift nr. 18 av 20. desember 1969 nr. 1 § 4 (nå § 8-2 tredje og fjerde ledd) skal det ikke gis forholdsmessig fradrag dersom den avgiftspliktige omsetningen er "ubetydelig i forhold til virksomheten ellers". Dette er tilfellet når den avgiftspliktige omsetningen "normalt ikke overstiger 5 prosent av virksomhetens samlede omsetning". Motsatt gis det fullt fradrag dersom den avgiftsfrie omsetningen er mindre enn fem prosent. Regelen knytter seg imidlertid til forholdet mellom avgiftspliktig og avgiftsfri *omsetning*, ikke til omfanget av *bruken* – og er ikke direkte anvendelig for privat bruk, ettersom slik bruk ikke genererer noen omsetning.
- (64) Det er ingen høyesterettspraksis om spørsmålet etter § 14. Av den grunn er det av interesse om det kan utledes noe fra rettspraksis knyttet til fordelingsregelen for inngående avgift etter § 23 første punktum.
- (65) I Rt. 2003 side 1821 (Hunsbedt) avviste Høyesterett "primærbrukslæren". Om vilkårene for fradragrett for inngående avgift uttalte førstvoterende i avsnitt 40 at det ikke kunne stilles andre krav enn at "oppofrelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet". Førstvoterende holdt det imidlertid i samme avsnitt åpent om det "ved vurderingen av om en oppofrelse har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten, i enkelte tilfeller kan være et moment om primærbruken skjer i avgiftsfri virksomhet", og tilføyde at det "i så fall [må] være tale om en virksomhet som er klart adskilt fra den avgiftspliktige virksomhet".
- (66) I Rt. 2005 side 951 (Porthuset) konkluderte flertallet i Høyesterett med at den næringsdrivende kunne kreve fradrag for inngående avgift på oppføring av hotellrom. Romutleie i hotell var den gang unntatt avgiftsplikt. På rommene fant det imidlertid sted

avgiftspliktig salg, som utgjorde 5–10 prosent av omsetningen, jf. avsnitt 38. Flertallet la til grunn at hotellrommene var en innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige ytelser på rommene, og var ikke enig i at den avgiftspliktige virksomheten kunne anses som sporadisk i forhold til den avgiftsfrie romutleien, jf. avsnitt 40. Saken reiste imidlertid ikke spørsmål om å se bort fra bruk som var ubetydelig eller svært beskjeden.

- (67) I Rt. 2008 side 932 (Bowling) ble det på den annen side lagt til grunn at ikke enhver faktisk bruk er tilstrekkelig for fradragsrett. Bruk som kan karakteriseres som helt sjelden eller tilfeldig faller utenom, jf. avsnitt 42 hvor det heter:
- "Med mitt syn på saken er det ikke nødvendig med noen konkret vurdering av de enkelte driftsmidler i bowling- og biljardvirksomheten. Jeg tilføyer for ordens skyld at jeg ikke kan se at det at biljardbordene *en sjelden gang dekkes på og brukes til matservring*, og at biljarddukene ofte blir tilsølt fordi folk har med seg drikkevarer under spill, kan få betydning for mitt syn på hva som kan ses som felles driftsmiddel" (min utheving).**
- (68) Jeg mener at uttalelsen i Bowling-dommen avsnitt 42 gir støtte for at det vil kunne ses bort fra ubetydelig bruk. Uttalelsen i Hunsbedt-dommen avsnitt 40 tilsier at dette lettere vil kunne være tilfellet ved klart adskilte virksomheter. Ved vurderingen vil det da også være et moment om primærbruken skjer i avgiftsfri virksomhet.
- (69) Disse synspunktene gjelder etter mitt syn desto mer ved uttak til *private formål*. Kontrollhensyn gjør seg da sterkt gjeldende. Situasjonen i vår sak, med uttak til privat bruk av en bolig hvor det på anskaffelsestidspunktet nok kunne være vanskelig å vite hvordan bruken ville fordele seg, er illustrerende i så måte.
- (70) Også hensynet til et noenlunde enkelt og praktikabelt regelverk taler for at man ser bort fra mer bagatellmessig bruk i avgiftspliktig virksomhet.
- (71) Jeg har etter dette kommet til at det må være en terskel for å kunne kreve forholdsmessig uttaksberegning ved anskaffelse av omsetningsobjekter til delt bruk. Det innebærer at ikke enhver restbruk til avgiftspliktige formål kan gi rett til forholdsmessig fastsetting av avgiften. Og motsatt vil det være en terskel for når den avgiftspliktige må uttaksberegne delvis avgiftsfri bruk. Er det snakk om bruk av mer bagatellmessig betydning, som er perifer eller sporadisk eller av liten betydning sammenlignet med den dominerende bruken, må det være grunnlag for å se bort fra denne. Ved den konkrete vurderingen må det blant annet tas hensyn til omfanget og karakteren av den avgiftspliktige bruken, og hvilken betydning denne har sammenlignet med det som er den dominerende bruken etter uttaket.
- (72) På bakgrunn av disse rettslige utgangspunktene kan jeg slutte meg til lagmannsrettens konklusjon i saken her. Sett i forhold til den klart primære og sammenhengende private bruk av huset som bolig for Olsen og hans familie, var næringsvirksomheten med visninger for sporadisk og samlet sett for ubetydelig til å kunne tillegges vekt.
- (73) Anken har etter dette ikke ført fram. Jeg har ikke funnet saken tvilsom og kan heller ikke se at det er andre grunnlag for å fritta ankende part fra plikten til å betale sakskostnader for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-2. Staten har for Høyesterett krevd dekning med 84 150 kroner. Kravet tas til følge.

(74) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Kenneth Olsen til staten v/Skatt sør 84 150 – åttifiretusenetthundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

(75) Dommar **Utgård:** Eg er i det hovudsaklege og i resultatet einig med førstvoterande.

(76) Dommer **Indreberg:** Likeså.

(77) Dommer **Arntzen:** Likeså.

(78) Dommer **Matningsdal:** Likeså.

(79) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Kenneth Olsen til staten v/Skatt sør 84 150 – åttifiretusenetthundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: