



NORGES HØYESTERETT

Den 12. oktober 2017 avsa Høyesterett dom i

HR-2017-1948-A, (sak nr. 2017/237), sivil sak, anke over dom,

I.

SPG Ole Deviks vei AS

(advokat Bjørn Christian Lilletvedt Tovsen
– til prøve)

mot

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Ole Kristian Rigland)

II.

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Ole Kristian Rigland)

mot

SPG Ole Deviks vei AS

(advokat Bjørn Christian Lilletvedt Tovsen
– til prøve)

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

- (1) Dommer **Bergh**: Saken gjelder spørsmål om retten til fradrag for inngående merverdiavgift ved oppføring av bygg med sikte på utleie.
- (2) SPG Ole Deviks vei 6 Eiendom ANS eier eiendommen Ole Deviks vei 6 i Oslo. Selskapets formål er utleie av næringslokaler på denne eiendommen. Selskapet inngår i en fellesregistrering med flere selskaper etter merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd. Ett av disse selskapene er SPG Ole Deviks Vei AS (heretter SPG), som representerer fellesregistreringen utad, og som derfor er part i saken.

- (3) Et tredje selskap som inngår i fellesregistreringen, Søylen Ole Deviks vei AS, inngikk 30. november 2010 en avtale med Veidekke Entreprenør AS (heretter Veidekke) om oppføring av et nytt bygg på eiendommen. Veidekke var totalentreprenør. Bygget ble ferdigstilt i juni 2012.
- (4) De fellesregistrerte selskapene ble frivillig registrert for utleievirksomhet med virkning fra 1. termin 2011, jf. merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd bokstav a. Før utbyggingen var det inngått i alt tre leieavtaler. Én av disse var med Veidekke og gjaldt ca. 5 000 kvadratmeter netto leieareal, som utgjorde ca. 46 prosent av det samlede utleiearealet. De to øvrige leieavtalene gjaldt til sammen ca. 26 prosent av arealet.
- (5) Fra registreringen beregnet man fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader pådratt i forbindelse med oppføringen av bygget. Det ble anvendt en fradragsandel på 72 prosent basert på at det forelå avtaler om utleie av en slik andel av det samlede utleiearealet.
- (6) Etter gjennomført bokettersyn traff skattekontoret 31. desember 2013 vedtak om tilbakeføring av 18 567 881 kroner i fradragsført inngående merverdiavgift for første termin 2011 til og med annen termin 2012. Det ble også ilagt 20 prosent tilleggsavgift. Skattekontoret la til grunn at avtalen med Veidekke ikke var en reell leieavtale, men en garantiforpliktelse fra Veidekkes side om å betale leie i den grad arealene i nybygget ikke ble utleid til andre. Etersom det ikke forelå noen reell leieavtale, og bruken av lokalene var uavklart, mente skattekontoret at vilkårene for fradrag etter ordningen med frivillig registrering ikke var oppfylt.
- (7) Skattekontoret hadde ikke innvendinger mot de to andre leieavtalene, slik at SPG fikk godkjent merverdiavgiftsfradrag for kostnader tilsvarende den andelen av samlet utleieareal som disse avtalene omfattet.
- (8) SPG påklaget skattekontorets vedtak til Klagenemnda for merverdiavgift, som i vedtak 23. januar 2014 stadfestet skattekontorets vedtak.
- (9) Ved stevning 19. desember 2014 til Oslo tingrett reiste SPG søksmål mot staten ved Skatt øst med påstand om oppheving av klagenemndas vedtak. Oslo tingrett avsa 5. oktober 2015 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten v/Skatt øst frifinnes.**
 - 2. SPG Ole Deviks vei AS pålegges å betale til staten v/Skatt øst 217 358,78 – tohundreogsyttentusentrehundreogfemtiåtte 78/100 – kroner i sakskostnader.**
 - 3. Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."**
- (10) Tingretten sluttet seg til klagenemndas standpunkt om at det ikke var inngått en reell leieavtale med Veidekke, og at SPG derfor ikke hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift etter ordningen med frivillig registrering.
- (11) SPG anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 21. november 2016 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak 23. januar 2014 oppheves for så vidt gjelder tilleggsavgiften.**

2. For øvrig forkastes anken.

3. Sakskostnader for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke."

- (12) Lagmannsretten kom, i motsetning til klagenemnda og tingretten, til at det forelå en reell leieavtale. Etter rettens syn var det likevel uavklart hvem som skulle være sluttbruker av lokalene, og dermed også om lokalene ville bli brukt i avgiftspliktig virksomhet. Ut fra dette kom lagmannsretten til at SPG ikke hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift etter ordningen med frivillig registrering. Lagmannsretten kom til at SPG ikke hadde opptrådt uaktsomt, og dermed at vedtaket om tilleggsavgift var ugyldig.
- (13) SPG har anket til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen knyttet til spørsmålet om fradragsrett. Staten har inngitt avledet anke for så vidt gjelder tilleggsavgiften, hvor både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen er angrepet.
- (14) For Høyesterett har staten akseptert at det foreligger en reell og bindende leieavtale. For øvrig står saken i det vesentlige i samme stilling som for lagmannsretten.
- (15) Den ankende part, *SPG Ole Deviks vei AS*, har i hovedsak gjort gjeldende:
- (16) Vilkåret for at det skal foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift ved oppføring av bygg, er at utleier har inngått en leieavtale som innebærer at den fremtidige bruken av leieobjektet er avklart.
- (17) I denne saken ble det sommeren 2011 inngått en ordinær leieavtale med Veidekke om utleie av kontorlokaler. I forbindelse med inngåelsen av avtalen utstedte Veidekke en erklæring der det bekreftes at selskapet er registrert i merverdiavgiftsmanntallet og driver avgiftspliktig virksomhet.
- (18) Det foreligger dermed en bindende og reell leiekontrakt sammen med dokumentasjon som viser at lokalene er utleid til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dette er tilstrekkelig til å avklare den fremtidige bruken av leieobjektet og dermed til at det foreligger fradragsrett.
- (19) Det er ikke noe i den forutgående avtalen mellom partene fra november 2010 som endrer den avklaringen som leieavtalen og erklæringen innebærer. Etterfølgende forhold er heller ikke av betydning for denne vurderingen.
- (20) SPG har uansett ikke handlet uaktsomt. Det er dermed ikke grunnlag for tilleggsavgift.
- (21) SPG Ole Deviks vei AS har lagt ned slik påstand:

"I. SPG Ole Deviks vei AS mot staten v/Skatt øst (anken)

1. Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 23. juni 2014 oppheves for så vidt gjelder SPG Ole Deviks vei AS' rett til fradrag for merverdiavgift.
2. SPG Ole Deviks vei AS tilkjennes sakskostnader for alle instanser.

II. Staten v/Skatt øst mot SPG Ole Deviks vei AS (avledet anke)

1. Anken over lagmannsrettens dom punkt 1 forkastes.

2. SPG Ole Deviks vei AS tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."

- (22) Ankemotparten, *staten v/Skatt øst*, har i hovedsak gjort gjeldende:
- (23) Utgangspunktet er at omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Begrunnelsen for reglene om frivillig registrering ved utleie er at man ønsker å likestille en leietaker som driver avgiftspliktig omsetning, med den som driver tilsvarende virksomhet fra egne eide lokaler. Som følge av dette gjelder det som vilkår for frivillig registrering at det er avklart hvem som skal leie lokalene, og det må foreligge en identifisert og avklart bruk til avgiftspliktig virksomhet.
- (24) Disse vilkårene var ikke oppfylt i dette tilfellet. De inngåtte avtalene viser at det ikke var avklart hvem som skulle bruke lokalene. Dermed var det heller ikke avklart hva slags virksomhet som skulle utøves, og om den var avgiftspliktig. Det var videre ikke avklart hvilke deler av lokalene som eventuelt skulle brukes, eller når virksomheten skulle komme i gang. Også partenes etterfølgende opptreden viser at bruken av lokalene ikke var avklart.
- (25) Vilkårene for tilleggsavgift er oppfylt. SPG har handlet uaktsomt.
- (26) Staten v/Skatt øst har lagt ned slik påstand:
- "1. Tingrettens dom stadfestes.**
- 2. Staten tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett."**
- (27) *Jeg er kommet til at anken må forkastes, og at den avledete anken fører frem.*
- (28) Utgangspunktet som følger av merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd, er at omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt fra loven. Det innebærer at en utleier ikke skal beregne merverdiavgift på de ytelsene som leveres, men samtidig at det ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift, verken på kostnader knyttet til oppføring av et bygg for utleie eller på løpende kostnader.
- (29) Reglene i merverdiavgiftsloven § 2-3 innebærer et unntak fra dette utgangspunktet. Det følger av § 2-3 første ledd nr. 1 at en næringsdrivende som leier ut bygg eller anlegg til en virksomhet som er registrert etter loven, har adgang til frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Adgangen til frivillig registrering gjelder bare så langt bygget brukes i registrert virksomhet. Leietakeren må derfor drive en virksomhet som omfattes av loven, i de leide lokalene.
- (30) Hensynet bak reglene om frivillig registrering er i første rekke å unngå skjult avgiftsbelastning for leietakerne, se blant annet Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) side 148. Dersom en utleier ikke kan føre inngående merverdiavgift til fradrag, blir merverdiavgiften en kostnad som må innkalkuleres i leiebeløpet. Det oppstår dermed en ulik behandling av leietakere som driver avgiftspliktig virksomhet i leide lokaler, og dem som driver tilsvarende virksomhet i egne, eide lokaler.
- (31) Nærmere regler om frivillig registrering finnes i merverdiavgiftsforskriften § 2-3-1 og § 2-3-2. I § 2-3-1 første ledd presiseres at den frivillige registreringen omfatter utleide arealer der brukeren ville hatt rett til fradrag dersom denne hadde eid bygget. I andre ledd

stilles krav om en "ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleieren og den som bruker arealene i registrert virksomhet". Det innebærer at ved fremleie er det – foruten krav om at den som bruker lokalene, er registrert – et vilkår at alle utleiere i kjeden er frivillig registrert.

- (32) Krav til dokumentasjon finnes i forskriften § 2-3-2. Første ledd lyder slik:

"Utleiere skal dokumentere hvordan bygget eller anlegget er disponert med målsatte tegninger e.l. av bygget eller anlegget og med utleiekontrakter. Det må framgå av dokumentasjonen hvilke arealer som er leid ut til fradragsberettiget formål."

- (33) Ordlyden i loven og forskriften synes i første rekke rettet mot utleie i et eksisterende bygg. Det er likevel ikke tvilsomt at frivillig registrering kan skje før et bygg er oppført og klargjort for leietakerens bruk, med den virkning at utbyggeren får løpende fradragsrett for oppføringskostnader. Spørsmålet som denne saken reiser, er hvilken dokumentasjon for fremtidige utleieforhold som kreves for at det skal foreligge fradragsrett.

- (34) Dette spørsmålet er ikke tidligere behandlet av Høyesterett. Begge parter har vist til Borgarting lagmannsrett dom 31. mars 2008 (LB-2007-57596), IT Fornebu-saken. Det grunnlaget dommen bygger på, synes å være i samsvar med forvaltningspraksis før og etter dommen, jf. blant annet Finansdepartementets tolkningsuttalelse 17. desember 2013 om fradragsretten ved utleie av fast eiendom.

- (35) Borgarting lagmannsrett tok utgangspunkt i bestemmelsen i den tidligere gjeldende forskriften (forskrift 117), som svarer til nåværende forskrift § 2-3-1 første ledd, og fremhevet at en naturlig forståelse av uttrykket "brukeren" er at "det er tale om en bestemt identifisert bruker av arealet, og at det er dette arealet som omfattes av registreringen.". Etter å ha konstatert at det ikke stilles krav om at lokalene er tiltrådt, uttalte lagmannsretten videre:

"Den fremtidige bruk må imidlertid være avklart. For at arealenes omfang og brukernes avgiftsmessige status kan sies å være avklart, må det etter lagmannsrettens syn kreves at det finnes en bestemt leietaker som har forpliktet seg rettslig til å leie bestemte lokaler."

- (36) Jeg er enig i dette. For at det skal være grunnlag for frivillig registrering når et bygg for utleie er under oppføring, må det således være *avklart* hvem som skal leie lokalene, og det må dreie seg om en identifisert og avklart bruk til avgiftspliktig virksomhet.

- (37) I denne saken foreligger det en leieavtale mellom SPG og Veidekke som fremstår som en ordinær leieavtale utformet med utgangspunkt i en standardavtale. Avtalen ble inngått sommeren 2011. Leieavtalen innebar oppfølging av en avtale som ble inngått 29. november 2010. Denne avtalen kommer jeg tilbake til.

- (38) Det følger av leieavtalen at leieobjektet bare skal benyttes til kontorvirksomhet. Fremleie er kun tillatt etter samtykke fra utleier, og det angis særskilt at det utgjør saklig grunn for å nekte samtykke at "fremleietaker driver virksomhet som medfører endret avgiftsmessig belastning for utleier". Som vedlegg til leieavtalen finnes blant annet en erklæring der Veidekke angir at selskapet er registrert i merverdiavgiftsmanntallet og driver avgiftspliktig virksomhet.

- (39) Slik jeg ser det, vil en bindende leieavtale som gir en leietaker en ubetinget rett til å tiltre bestemt angitte lokaler når bygget er ferdigstilt, når det samtidig er på det rene at leietaker driver avgiftspliktig virksomhet, normalt være tilstrekkelig til at dokumentasjonskravet for frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven § 2-3 er oppfylt. Det vil gjennom en slik avtale foreligge tilstrekkelig avklaring både når det gjelder hvem som er leietaker, og når det gjelder leietakerens bruk av lokalene til avgiftspliktig virksomhet.
- (40) Det kan likevel foreligge omstendigheter i det enkelte tilfellet som gir avgiftsmyndighetene grunnlag for å foreta nærmere undersøkelser og vurderinger.
- (41) I denne saken innebærer avtalen som ble inngått 29. november 2010, slike omstendigheter. Parter i avtalen var Veidekke Entreprenør AS (VDE) og Søylen Ole Deviks vei AS (SOD). Jeg finner grunn til å gjengi den i sin helhet:

"Forutsatt at det inngås en totalentreprisekontrakt med Veidekke Entreprenør AS vedrørende prosjektet Ole Deviks vei 6 med avtalt byggestart innen 15.12.2010, inngås følgende avtale:

1. VDE/Region Øst inngår en leieavtale vedrørende arealene i 2. og 3. etasje i Ole Deviks vei 6. Leieprisen skal ikke overstige kr 1400,- pr. m2.
2. Leieavtalens varighet skal være 5 år. VDE har opsjon på å forlenge kontrakten med ytterligere 3 år.
3. Leiekostnader begynner å løpe 4 måneder etter at bygget er ferdigstilt og overlevert.
4. VDE er ikke forpliktet til fysisk å tiltre lokalene.
5. VDE skal ha full rett til å fremleie lokalene. Fremleie av hele eller deler av lokalene VDE leier skal godkjennes av SOD før lokalene fremleies. SOD kan ikke nekte slik fremleie uten saklig grunn.
6. Dersom VDE ikke tar i bruk lokalene selv, og heller ikke fremleier disse, skal VDE ikke betale fellesutgifter eller andre utgifter utover leiesummen i tilknytning til de lokaler som ikke er i bruk.
7. SOD skal fortsette arbeidet med å finne andre leietakere til arealene i 2. og 3. etasje, og holder VDE løpende orientert om eventuelle nye leietakere. Før nye leieforhold inngås i lokalene, skal dette avklares med og godkjennes av VDE.
8. Nye leieavtaler som inngås i Ole Deviks vei 6 (uansett hvilken etasje) etter at denne avtalen er signert, reduserer VDE sine leieforpliktelser tilsvarende, og avregnes arealmessig med kr 1.400,- pr. m2.
9. SOD betaler et suksesshonorar til VDE på kr 1.500.000,- eks mva. Beløpet forfaller ved oppstart av prosjektet, og senest 15.12.2010.- SOD kan på et hvilket som helst tidspunkt frem til 30. november 2011 terminere leieavtalen med VDE. Termineres avtalen innen dette tidspunkt, betaler VDE tilbake kr 500.000,- av suksesshonoraret til SOD. Forfall for tilbakebetaling settes til 14 dager fra dato for terminering av leieavtalen.
10. Denne avtalen kan transporteres til SPG Ole Deviks Vei AS. Dersom aksjene i SPG Ole Deviks Vei AS, eller eiendommen selges videre, kan VDE velge å trekke seg fra avtalens fremtidige forpliktelser."

- (42) Når det gjelder bakgrunnen for avtalen, har lagmannsretten foretatt følgende bevisvurdering:

"Lagmannsretten legger i likhet med staten til grunn at det overordnede formålet med avtaleforholdet var å garantere for leieinntekter for å sikre bankfinansiering av bygget. Dette ble bekreftet i vitneforklaringen til økonomisjef Karl Fredrik Fischer i Veidekke, som representerte Veidekke i avtaleforhandlingene. Fischer forklarte for lagmannsretten at Veidekke ikke hadde behov for lokalene i Ole Deviks vei 6 og ikke tok sikte på å bruke dem, men inngikk leieavtalen for at Søylen skulle få banklån, slik at Veidekke i neste omgang fikk oppdraget med oppføring av bygget."

- (43) At det overordnede formålet var å etablere sikkerhet for leieinntekter, utelukker ikke i seg selv at det kunne etableres et leieforhold med rettigheter og forpliktelser som innebar at vilkårene for frivillig registrering er oppfylt. Etter mitt syn er det imidlertid en rekke punkter i avtalen 29. november 2010 som medfører at det i dette tilfellet ikke forelå tilstrekkelig avklaring av grunnlaget for frivillig registrering.
- (44) Jeg viser for det første til at utleier etter avtalen punkt 9 ble gitt en ubetinget rett til å terminere leieavtalen inntil 30. november 2011, som var ett år etter at denne avtalen ble inngått. Dette innebærer at i denne perioden hadde Veidekke ingen ubetinget rett til å tiltre lokalene. Utleier sto helt fritt, blant annet til å inngå avtale om utleie til andre leietakere. Etter mitt syn viser dette at det på avtaletidspunktet ikke var avklart at lokalene faktisk ville bli utleid til Veidekke.
- (45) Det fremgår videre etter mitt syn klart av flere punkter i avtalen at partenes primære siktemål ikke var at lokalene skulle benyttes i Veidekkes avgiftspliktige virksomhet. I punkt 7 var det fastsatt at utleier skulle fortsette sitt arbeid med å finne andre leietakere i de lokalene som i utgangspunktet var omfattet av avtalen med Veidekke. I punkt 8 var det bestemt at nye leieavtaler i Ole Deviks vei 6, også for arealer som ikke var omfattet av avtalen med Veidekke, skulle redusere Veidekkes leieforpliktelser.
- (46) Jeg viser også til at Veidekke i punkt 5 ble gitt full rett til å fremleie lokalene. Som jeg har pekt på, ville det ved fremleie gjelde som vilkår for SPGs frivillig registrering både at brukeren driver avgiftspliktig virksomhet, og at Veidekke som fremleier var frivillig registrert.
- (47) Samlet forelå det etter mitt syn på de tidspunktene det ble krevd fradrag for inngående merverdiavgift, ikke tilstrekkelig avklaring verken av hvem som skulle leie lokalene, eller av om lokalene ville bli brukt til avgiftspliktig virksomhet. Dette innebærer at klagenemndas vedtak om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift er gyldig.
- (48) Jeg går så over til spørsmålet om det var grunnlag for tilleggsavgift. Vilråene for å ilegge tilleggsavgift fulgte på vedtakstidspunktet av merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd. Tilleggsavgift kan ilegges den som forsettlig eller uaktsomt har overtrådt loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap. Ut fra det jeg har gjennomgått, foreligger det i dette tilfellet en overtredelse av merverdiavgiftsreglene, og staten er påført et tap. Spørsmålet er om SPG har handlet uaktsomt.
- (49) SPG var utvilsomt klar over utgangspunktet, at utleie av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Ved utformingen av leieavtalen har man søkt å innrette seg etter

merverdiavgiftsreglene. Avtalen inneholder en omfattende regulering av merverdiavgiftsspørsmål med utgangspunkt i en presisering av at leietakers faktiske disponering av leieobjektet er avgjørende for utleiers fradragsrett.

- (50) De faktiske forhold var likevel, slik det kom klart til uttrykk i avtalen 29. november 2010, at det ikke var avklart om Veidekke skulle flytte inn i lokalene. SPG skulle til og med arbeide aktivt for å finne andre leietakere. SPG burde ha skjønt at den konstruksjonen som ble valgt, var vanskelig forenlig med merverdiavgiftsreglene. I den grad selskapet var i tvil, burde man ha foretatt nærmere undersøkelser. Ut fra dette mener jeg at SPG har handlet uaktsomt.
- (51) Vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift var dermed oppfylt, og også denne delen av vedtaket er gyldig.
- (52) Staten har vunnet saken og har krav på dekning av sine sakskostnader etter tvisteloven § 20-2 første ledd. Det er ikke grunn til å anvende unntaksregelen i § 20-2 tredje ledd. Statens prosessfullmektig har inngitt kostnadsoppgave for Høyesterett på 110 200 kroner, som i sin helhet er salær. I tillegg kommer rettsgebyr for den avlede anken med 25 176 kroner. Samlede sakskostnader for Høyesterett blir dermed 135 376 kroner. For lagmannsretten innga staten sakskostnadsoppgave på 181 981 kroner. Jeg legger oppgavene til grunn. Det er ikke grunn til å endre tingrettens fastsettelse av sakskostnadene for tingretten.
- (53) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler SPG Ole Deviks vei AS til staten v/Skatt øst 317 357 – trehundreogsyttentusentrehundreogfemtisyv – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.

- (54) Dommer **Falch:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (55) Dommer **Bårdsen:** Likeså.
- (56) Dommer **Normann:** Likeså.
- (57) Dommer **Endresen:** Likeså.
- (58) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler SPG Ole Deviks vei AS til staten v/Skatt øst 317 357 – trehundreogsyttentusentrehundreogfemtisyv – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.

Riktig utskrift bekreftes: