



NOREGS HØGSTERETT

D O M

sagd 22. november 2022 av Høgsterett i avdeling med

dommar Aage Thor Falkanger
dommar Henrik Bull
dommar Ingvald Falch
dommar Borgar Høgetveit Berg
dommar Knut Erik Sæther

HR-2022-2253-A, (sak nr. 22-011666SIV-HRET)
Anke over Borgarting lagmannsretts dom 9. november 2021

Staten v/Skatteetaten

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Asgeir Nygård)

mot

Lienveien 11 AS

(advokat Ivan Skjæveland)

R Ø Y S T I N G

- (1) Dommar **Høgetveit Berg:**

Kva saka gjeld og bakgrunnen for henne

- (2) Saka gjeld spørsmål om det er plikt til å berekne uttaksmeirverdiavgift på kostnader til oppussing og ombygging av utleigerom som skulle seljast. Arbeidet vart gjort for eigarens rekning og risiko, men ved hjelp av innleigd arbeidskraft.
- (3) Lienveien 11 AS eigde delar av Highland Hotel på Geilo og leigde ut rom og leilegheiter til Highland Lodge AS, som igjen brukte romma i avgiftspliktig hotellverksemd. Dei to selskapa er i det same konsernet. Lienveien 11 er friviljug registrert i meirverdiavgiftsregisteret for utleige av fast eigedom. Selskapet berekna utgåande avgift på leigeinntektene og trekte frå inngåande avgifter på relevante innkjøp.
- (4) I 2012 tok Lienveien 11 til å pusse opp hotellet og bygge om hotellrom til leilegheiter med sikte på å selja desse til andre. Arbeidet vart gjort av Lienveien 11 – for eiga rekning og eigen risiko – men ved hjelp av innleigd arbeidskraft. Alle romma som vart bygde om, var utleigde til Highland Lodge AS og inngjekk i den friviljuge registreringa både før og etter ombygginga. Leigeforholda vart avslutta straks leilegheitene vart selde.
- (5) Lienveien 11 trekte frå inngåande meirverdiavgift på ombyggings- og oppussingskostnadene i avgiftsoppgeret for utleigeverksemda, men berekna ikkje uttaksmeirverdiavgift på verdien av arbeidet selskapet sjølv hadde gjort – ved hjelp av innleigd arbeidskraft – på oppussing og ombygging av rom.
- (6) Skattekontoret gjorde 28. oktober 2016 vedtak om etterberekning av inngåande meirverdiavgift med om lag 3,6 millionar kroner. I tillegg vart det berekna uttaksmeirverdiavgift på verdien av arbeidet selskapet sjølv hadde utført ved hjelp av den innleigde arbeidskrafta. Verdien av dette vart sett til fakturabeløpet for den relevante delen av innleiga, pluss 10 prosent, totalt 7 652 179 kroner. Samstundes vart det innvilga frådrag for inngåande avgift på innleiga med 6 956 526 kroner. Differansen er 695 653 kroner. Det vart ikkje berekna avgift på andre tenester som vart kjøpte inn, til dømes røyrleggjar- og elektrikartenester. Etterberekninga vart stadfesta av Skatteklagenemnda i vedtak 13. februar 2020.
- (7) Lienveien 11 tok ut søksmål om gyldigheita av vedtaket. Oslo tingrett sa dom 21. januar 2021 med slik domsslutning:
- «1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
 - 2. I sakskostnader for tingretten betaler Lienveien 11 AS 111 650 – etthundreogellevesekshundreogfemti – kroner til staten v/Skatteetaten innen to uker fra forkynnelse av denne dom.»
- (8) Lienveien 11 anka dommen til lagmannsretten. Borgarting lagmannsrett sa dom 9. november 2021 med slik domsslutning:

- «1. Anken over den delen av Skatteklagenemndas vedtak av 13. februar 2020 i sak NS 28/2020 som gjelder tilbakeført inngående merverdiavgift på kostnader til oppussing og ombygging av hotellrommene forkastes.
2. Skatteklagenemndas vedtak av 13. februar 2020 i sak NS 28/2020 oppheves for den del som gjelder etterberegnet utgående uttaksmerverdiavgift for innleide arbeidstakere.
3. Ved ny fastsettelse av avgiftsbehandlingen for 2012-2015 legges det til grunn at Lienveien 11 AS ikke har plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift for innleide arbeidstakere.
4. Partene bærer egne sakskostnader både for tingretten og for lagmannsretten.»
- (9) Det var dissens i lagmannsretten. Fleirtallet kom i motsetnad til tingretten til at det ikkje var grunnlag for uttaksmerverdiavgift. Mindretallet meinte derimot at Lienveien 11 hadde plikt til å berekne uttaksmerverdiavgift, og at anken med det skulle forkastast.
- (10) Både Lienveien 11 og staten anka dommen – rettsbruken – til Høgsterett. Lienveien 11 anka over punkta 1 og 4, medan staten over punkta 2, 3 og 4 i domsslutninga.
- (11) Ved vedtak frå Høgsteretts ankeutval 18. februar 2022, HR-2022-423-U, vart anken frå Lienveien 11 – om gyldigheita av den delen av vedtaket som var knytt til frådragsrett etter meirverdiavgiftslova §§ 8-1 og 8-2 – nekta fremja. Anken frå staten – om gyldigheita av den delen av vedtaket som var knytt til uttaksmerverdiavgift etter § 3-26 – vart i det same vedtaket tillaten fremja.
- (12) Saka står i den same faktiske stillinga som for lagmannsretten. Ankemotparten har gjort gjeldande eit nytt subsidiært påstandsgrunnlag.

Partanes syn

- (13) Den ankande parten – *staten ved Skatteetaten* – har i hovudsak gjort gjeldande:
- (14) Skatteklagenemndas vedtak er gyldig. Oppussinga og ombygginga vart gjort for Lienveien 11s rekning og risiko med innleigd arbeidskraft. Det følgjer då av meirverdiavgiftslova § 3-26 at selskapet har plikt til å berekne og betale uttaksmerverdiavgift for dette arbeidet.
- (15) Ordlyden i meirverdiavgiftslova § 3-26 skil ikkje mellom arbeid gjort av selskapets egne tilsette og innleigd arbeidskraft. Ordlyden fokuserer på karakteren av verksemda, ikkje det arbeidsrettslege tilknytingsforholdet mellom verksemda og dei som gjer arbeidet. Førrearbeida til den tidlegare meirverdiavgiftslova 1969 § 10 fjerde ledd, der verkeområdet er omtalt som det byggherren sjølv eller dei tilsette gjer i samband med slike bygge- og anleggsarbeid, gjev ikkje grunnlag for å trekkje eit slikt skilje. Meininga er primært å trekkje eit skilje mellom arbeid utført i verksemda og eksterne leverandørar av andre tenester enn det verksemda sjølv produserer. Det ville vera konkurransevridande og i strid

med føremålet med føresegna om arbeid gjort av innleigd arbeidskraft skulle falle utanfor verkeområdet.

- (16) Ankemotpartens nye subsidiære påstandsgrunnlag om at det ikkje er grunnlag for å konstatere nokon meirverdi knytt til uttaket, er sett fram for seint og må prekluderast. Uansett kan det ikkje føre fram då det byggjer på feil vurderingstema. Omsetnadssverdien skal bereknast for byggetenester, ikkje for framleige av arbeidskraft.
- (17) Staten ved Skatteetaten har sett fram slik påstand:
- «1. Tingrettens dom stadfestes.
 2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett.»
- (18) Ankemotparten – *Lienveien 11 AS* – har i hovudsak gjort gjeldande:
- (19) Skatteklagenemndas vedtak er delvis ugyldig. Det skal ikkje bereknast uttaksmeirverdiavgift etter meirverdiavgiftslova § 3-26 for oppussing og ombygging som vart gjort av innleigd arbeidskraft.
- (20) Det følgjer rett nok ikkje av ordlyden i § 3-26 at byggetenester gjort av innleigd arbeidskraft ikkje er omfatta av regelen. Derimot viser førearbeida til den tidlegare meirverdiavgiftslova 1969 § 10 fjerde ledd at det ikkje skal bereknast uttaksmeirverdiavgift på arbeid gjort av innleigd arbeidskraft – og at lova må tolkast innskrenkande. Verkeområdet er avgrensa til det byggherren sjølv og dei tilsette gjer ved slikt arbeid. Risikoen for konkurransevriding er nøytralisert ved at inngåande meirverdiavgift på kostnadene til arbeidsleige ikkje kjem til frådrag for selskapet.
- (21) Under alle omstende er det ikkje grunnlag for å konstatere nokon meirverdi som *Lienveien 11* må svare uttaksmeirverdiavgift for. Staten har ikkje påvist at selskapet ville oppnådd eit høgare vederlag ved framleiga av arbeidskrafta enn det selskapet sjølv betalte, jf. meirverdiavgiftslova § 4-9.
- (22) *Lienveien 11 AS* har sett fram slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
 2. *Lienveien 11 AS* tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

Mitt syn

Verkeområdet for meirverdiavgiftslova § 3-26

- (23) Meirverdiavgiftslova kapittel 3 II regulerer plikta til å svare utgåande meirverdiavgift for uttak av varer og tenester. Me finn dei generelle uttaksreglane for varer og tenester i §§ 3-21 og 3-22. Desse reglane blir supplerte mellom anna av meirverdiavgiftslova § 3-26, som gjeld uttaksmeirverdiavgift for oppføring av bygg eller anlegg for eiga rekning.

- (24) Spørsmålet er om Lienveien 11 skal berekne uttaksmeirverdiavgift etter § 3-26 for oppussings- og ombyggingsarbeidet som vart gjort med innleigd arbeidskraft. Føresegna har slik ordlyd:
- «Det skal beregnas merverdiavgift når næringsdrivende tar i bruk varer og tjenester i virksomhet med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annan administrasjon av slike arbeider, og det drives slik virksomhet bare for egen regning.»
- (25) Partane er samde om at utleigaren av arbeidskrafta ikkje hadde nokon risiko for oppussinga og ombygginga. Lienveien 11 dreiv difor denne verksemda for eiga rekning og eigen risiko. Partane er vidare samde om at arten av arbeidet som vart gjort av den innleigde arbeidskrafta, fell inn under verkeområdet til § 3-26, då det gjeld tenester i verksemd som driv med oppussing av bygg for sal. Hadde Lienveien 11 pussa opp ved hjelp av egne tilsette, er det utan vidare klart at det måtte bereknast uttak av verdien av arbeidet. Partane er derimot usamde om § 3-26 berre gjeld arbeidet gjort av egne tilsette, eller om føresegna også kjem i bruk når arbeidet er utført av innleigd arbeidskraft.
- (26) Ordlyden i meirverdiavgiftslova § 3-26 skil ikkje mellom arbeid utført av egne tilsette og innleigde arbeidstakarar. Føresegna svarar til meirverdiavgiftslova 1969 § 10 fjerde ledd, jf. Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) side 56. Heller ikkje ordlyden i denne føresegna skilde mellom arbeid utført av egne tilsette og innleigde arbeidstakarar. Ordlyden stiller vilkår om kva slags verksemd den næringsdrivande driv med og kva uttaket gjeld. Den nærare arbeidsrettslege tilknytninga til den eller dei som faktisk utfører arbeidet er ikkje nemnt. Uttrykk som «ansatte»/«tilsette», «ansettelsesforhold»/«tilsetjingsforhold», «innleie»/«innleige» eller liknande er ikkje brukt. Heller ikkje andre former for innkjøp av tenester, til dømes entreprise, er nemnt.
- (27) Ved innføringa av meirverdiavgiftslova 1969 § 10 fjerde ledd omtalte departementet regelen slik, jf. Ot.prp. nr. 26 (1970–1971) side 21:
- «Utvalget foreslår en fullmaktsbestemmelse som gir adgang til å pålegge næringsdrivende og offentlige institusjoner avgiftsplikt på tjenester som ytes til eget bruk i bygge- og anleggsvirksomhet for egen regning dersom dette finnes nødvendig av hensyn til andre næringsdrivende og offentlige institusjoner som er avgiftspliktige ved omsetning av tilsvarende tjenester. Utvalgets forslag innebærer at vedkommende bare skal svare utgående avgift av de arbeidsytelser vedrørende prosjektering og oppføring av bygg og anlegg, herunder grunnarbeid, som utføres av ham selv og hans ansatte.»
- (28) Her omtalar departementet arbeid gjort av den næringsdrivande «selv og hans ansatte». Proposisjonen byggjer på Innstilling om Konkurransesforvridning (1970), som har liknande formuleringar, inkludert i omtalen av dansk rett, sjå side 18 og 27.
- (29) Det er likevel ikkje noko i desse førearbeida som tyder på at språkbruken er noko anna enn deskriptiv. Utleige av arbeidskraft hadde eit avgrensa omfang på denne tida, og førearbeida inneheld ikkje noka grunngeving for eit arbeidsrettsleg tilknytingsvilkår. Førearbeida rettar seg mot kva verksemda driv med.

- (30) Lienveien 11 har vidare vist til førearbeida til ei seinare endring i meirverdiavgiftslova 1969 § 10 fjerde ledd – Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 28 – der gjeldande rett var skildra slik:

«Siden salg og utleie av fast eiendom er virksomhet utenfor loven, omfatter ikke lovens alminnelige bestemmelser om registrerings- og avgiftsplikt entreprenører og andre som har spesialisert seg utelukkende på å utføre arbeid på egne bygg eller anlegg beregnet for salg eller utleie. En slik forskjell i avgiftsbelastningen mellom på den ene side bygge- og anleggsarbeider utført av registrerte entreprenører mv. for egen eller fremmed regning, og på den annen side tilsvarende arbeider utført av bygge- og anleggsforetak som driver med kun salg eller utleie av fast eiendom, ville innebære en betydelig konkurransevridning i bygge- og anleggsbransjen. Ved lovendring 11. juni 1971 ble det derfor innført en særskilt bestemmelse om registrerings- og avgiftsplikt i merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd for virksomheter som oppfører bygg eller anlegg for salg eller utleie utelukkende for egen regning. Ved lovendring 8. juni 1973 ble bestemmelsen utvidet til å omfatte også virksomhet med oppussing, modernisering m.v.

Næringsdrivende byggherrer som omfattes av den særskilte registrerings- og avgiftsplikten, 'skal beregne og betale merverdiavgift som ved uttak når varer og tjenester tas i bruk i virksomheten'. Bestemmelsens virkeområde er begrenset til det byggherren selv eller dennes ansatte rent faktisk utfører av tjenester i forbindelse med slike bygge- og anleggsarbeider. Den registrerte byggherren vil ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer, herunder driftsmidler, og tjenester til bruk i sine egne bygge- og anleggsarbeider. Tjenester av annet slag som leveres av andre, omfattes derimot ikke av den særskilte registrerings- og avgiftsplikten. Merverdiavgiften på slike eksterne tjenester anses oppgjort ved fakturering fra tjenesteyterne idet byggherren ikke vil ha fradragsrett for denne inngående merverdiavgiften. Tjenestene anses ikke til bruk i den næringsdrivende byggherrens virksomhet innenfor loven, jf. merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.

I hvilken grad byggherrens virksomhet omfattes av registrerings- og avgiftsplikten avhenger av hvor stor del av bygge- og anleggsarbeidene vedkommende selv eller dennes ansatte faktisk utfører. En byggherre som utfører bare rørleggertjenester, vil bare bli avgiftspliktig for denne delen av byggearbeidene. Tilsvarende vil en byggmester eller entreprenør som utfører byggearbeider av alle slag, bli avgiftspliktig for hele byggearbeidet.»

- (31) Formuleringa «byggherren selv eller dennes ansatte» gjev isolert støtte til ei innskrenkande tolking. Men sitatet som heilskap viser etter mitt syn at emnet for reguleringa er skiljet mellom kva for tenester som blir utførte i verksemda, og tenester av eit anna slag enn det verksemda produserer sjølv.
- (32) Det er heller ikkje her noko som tyder på at språkbruken er noko anna enn deskriptiv. Proposisjonen inneheld ikkje ei forklaring på kvifor verkeområdet skulle vera avgrensa til egne tilsette. Det siterte inneheld ingen analyse eller grunngjeving for ei slik mogleg avgrensing. Dei to siste siterte avsnitta som nyttar denne språkbruken, kjem etter eit avsnitt der arbeid for framand eller eiga rekning er temaet. Dette viser at presisjonsnivået ikkje må overdrivast. Ein kan ikkje utan nærare haldepunkt leggje avgjerande vekt på språkbruken for spørsmålet om innskrenkande tolking. Dersom det var meininga at egne tilsette skulle vera eit sjølvstendig vilkår, måtte det forventast at dette hadde blitt presisert i lovteksten – og i alle fall ville det vore naturleg med ei nærare drøfting i førearbeida av vilkåret og ei

forklaring på kvifor vilkåret ikkje er teke inn i ordlyden. Det som faktisk blir drøfta i dei siterte avsnitta, er kva for tenester som er omfatta.

- (33) Samla er det nærliggjande at språkbruken frå Ot.prp. nr. 26 (1970–1971) er vidareført i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) utan at det ligg eit rettspolitisk val bak dette. Hadde språkbruken vore utslag av eit medvite val om eit arbeidsrettsleg tilknytingsvilkår, så ville eit slikt vilkår naturleg ha blitt teke inn i lovteksten. Det ville i alle fall ha blitt drøfta i førearbeida.
- (34) Eg legg til: Sjølv om språkbruken i førearbeida her skulle ha vore avgjerande for den rettslege forståinga av meirverdiavgiftslova § 3-26, måtte omgrepet «ansatte» under alle omstende tolkast. Me har ikkje noko allment rettsleg «ansatt»/«tilsett»-omgrep. Uttrykket har ei arbeidsrettsleg kjerne, man kan elles ha ulikt innhald på ulike rettsområde. Eit døme er HR-2017-344-A, der Høgsterett kom til at «ansatte» i likningslova 1980 § 9-5 nr. 8 også omfatta folk som ikkje var tilsette i verksemda i arbeidsrettsleg forstand. Når eit slikt uttrykk ikkje blir brukt i lovteksten, men berre i førearbeida, vil det vera større rom for ulike tolkingar.
- (35) Eg går ikkje nærare inn på forvaltningspraksis, då denne korkje er omfattande, klar eller konsekvent. Det ligg heller ikkje føre noka samstemt oppfatning i juridisk litteratur om tolkingsspørsmålet me står overfor i saka her.
- (36) Utan at det er avgjerande for mitt syn, legg eg til at føremålet med uttaksmeirverdiavgifta er å leggje avgift på alt innanlands forbruk og sikre at næringsdrivande får like vilkår ved avgiftsfastsetjinga, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 11 og 30. Det skal ikkje vera nokon skilnad mellom å få arbeidet utført av ein registrert entreprenør som utfører byggetenester, og å utføre byggetenestene sjølv. Der byggherren er registrert med ei delt verksemd, følgjer uttaksplikta av meirverdiavgiftslova § 3-22 andre ledd. Der byggherren utelukkande driv for eiga rekning, følgjer plikta av § 3-26. Uansett framgangsmåte skal det svarast avgift av byggherrens forbruk av byggearbeid.
- (37) Meirverdiavgiftslova § 3-26 er avgrensa til varer og tenester av same art som det verksemda driv med. Men ei verksemd driv ikkje nødvendigvis berre med den type arbeid som eigne tilsette gjer. Kva verksemd driv med, byggjer på ei breiare vurdering. Til dømes skal ei røyrleggjarverksemd berre berekne uttaksmeirverdiavgift etter § 3-26 for røyrleggjartenester med tilhøyrande varer – og har frådragsrett for innkjøp knytt til røyrleggjarverksemda. Men det er ikkje eit krav om at verksemda har tilsett eigne røyrleggjarar.
- (38) Dersom ein ikkje bereknar uttaksmeirverdiavgift etter § 3-26 ved innleige av arbeidskraft, vil dette kunne føre til ei konkurransevriding. Avgifta skal fange opp meirverdien i det tenkte omsetnadsleddet. Uttaksmeirverdiavgift for innleige er difor nødvendig for å sikre like konkurransevilkår. Ved at verksemda samstundes får frådrag for inngåande avgift på innleiga, avgiftsbelastar ein berre den meirverdien som blir skapt i byggeverksemda. Dersom det ikkje ligg føre nokon meirverdi, vil frådraget svare til berekningsgrunnlaget for uttaksmeirverdiavgifta, jf. meirverdiavgiftslova § 4-9 fyrste ledd – som eg kjem attende til.

- (39) Oppsummert: Ordlyden i meirverdiavgiftslova § 3-26 er klar. Han skil ikkje mellom eigne tilsette og innleigd arbeidskraft. Sjølv om einskilte språklege formuleringar i førearbeida peiker mot ei anna forståing, kan dette ikkje leie til ei innskrenkande tolking. Førearbeida inneheld inga drøfting av spørsmålet – og forklarar på ingen måte kvifor lova i så fall skal tolkast innskrenkande. Etter mi meining gjev førearbeida ikkje noko svar på kvifor eit slikt etter måten viktig vilkår ikkje har fått plass i lovteksten. Dette meiner eg må ha stor vekt.
- (40) Min konklusjon er etter dette at innleigd arbeidskraft i utgangspunktet er likestilt med arbeidskrafta til eigne tilsette etter meirverdiavgiftslova § 3-26. Vedtaket er då gyldig.
- (41) Slik denne saka ligg an, går eg ikkje nærare inn på korleis omfattande bruk av innleigd arbeidskraft kan vera relevant i ei vurdering av kva verksemda skal reknast for å drive med.

Berekningsgrunnlaget for meirverdiavgifta for uttak av tenestene

- (42) Lienveien 11 har som nytt subsidiært påstandsgrunnlag – sett fram i sluttinnlegget til Høgsterett – gjort gjeldande at berekningsgrunnlaget må vera den prisen som Lienveien 11 mest sannsynleg ville oppnådd dersom selskapet hadde tilbode den innleigde arbeidskrafta til andre, i staden for sjølv å forbruke henne til å renovere leilegheitene. Lienveien 11 meiner at staten ikkje har påvist at selskapet ville fått eit høgare vederlag ved framleige av arbeidskrafta enn det selskapet sjølv betalte.
- (43) Eg tek ikkje stilling til om dette påstandsgrunnlaget skal avvisast fordi det er sett fram for seint, jf. tvistelova § 30-7 fyrste ledd, sidan eg uansett meiner at det ikkje kan føre fram, jf. prinsippet i tvistelova § 9-6 tredje ledd tredje punktum, jf. § 30-8 fyrste ledd tredje punktum.
- (44) Meirverdiavgiftslova kapittel 4 II regulerer berekningsgrunnlaget for utgåande meirverdiavgift for uttak av varer og tenester. Hovudregelen følgjer av meirverdiavgiftslova § 4-9 fyrste ledd, som har slik ordlyd:
- «Ved uttak av varer og tenester er beregningsgrunnlaget den alminnelige omsetningsverdien for tilsvarende varer og tenester.»
- (45) Etter mitt syn er utleige av arbeidskraft frå ein arbeidsutleigar ikkje ei teneste «tilsvarende» byggearbeid organisert av byggherren. Byggherren utfører byggetenester, ikkje framleige av arbeidskraft. Det avgjerande etter meirverdiavgiftslova § 4-9 fyrste ledd er kva verksemda kunne kravd for «tilsvarende» teneste – som i dette tilfellet er oppussing. Den tilsvarende tenesta er ikkje innleige eller utleige av arbeidskraft. Utleigevederlaget til utleigeselskapet tek mellom anna ikkje høgde for byggherrens indirekte kostnader, resultatrisiko og forteneste.
- (46) Ei anna sak er at ein etter ei konkret verdsetjing av tenestene som blir tekne ut, kan ende opp med at det ikkje ligg føre nokon meirverdi. Det er ikkje tilfellet i saka her. Ankemotparten har ikkje hatt innvendingar mot den konkrete meirverdien på 10 prosent, føresett at grunnlaget for uttaksmeirverdiavgift er slik eg har kome til, nemleg byggetenesta, ikkje framleigeteneste.

Konklusjon og sakskostnader

- (47) Anken har ført fram. Staten ved Skatteetaten har vunne saka og har etter hovudregelen i tvistelova § 20-2 fyrste ledd krav på sakskostnader. Eg er likevel komen til at det bør gjerast unntak.
- (48) Saka har for Høgsterett vore avgrensa til eit prinsipielt spørsmål som staten har hatt generell interesse i å få avklart. Eg meiner difor det er rimeleg å frita Lienveien 11 for sakskostnadsansvaret for alle instansar knytt til spørsmålet om uttaksmeirverdiavgift, jf. § 20-2 tredje ledd.
- (49) Derimot er det etter mitt syn ikkje grunnlag for å gjera unntak for sakskostnadsansvaret for den delen av saka som er rettskraftig avgjort ved lagmannsrettens dom. Staten må for denne delen få sakskostnader for handsaminga i tingretten og lagmannsretten.
- (50) Staten kravde 111 650 kroner for tingretten og 96 000 kroner for lagmannsretten. Krava er ikkje spesifiserte for dei ulike påstandspunkta. I mangel av andre haldepunkt meiner eg sakskostnader bør tilkjennast med halvparten av dei kravde beløpa, i alt 103 825 kroner.
- (51) Eg røystar etter dette for slik

D O M :

1. Staten ved Skatteetaten blir frifunnen.
2. Sakskostnader for Høgsterett blir ikkje tilkjente. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler Lienveien 11 AS til staten ved Skatteetaten 103 825 – eitthundreogtretusenåttehundreogtjuefem – kroner innan to veker frå dommen er forkynt.

- (52) **Dommar Falch:**

Dissens

- (53) Eg er komen til at anken må forkastast.
- (54) Eg er einig med førstvoterande i at forholdet fell inn under ordlyden i meirverdiavgiftslova § 3-26. Men i motsetnad til han meiner eg at lova her må tolkast innskrenkande. Dette byggjer eg på lovførearbeida, og på at lovføremålet etter mi meining trekkjer i den same retninga.
- (55) Som førstvoterande har vist, går det fram av *førearbeida* til meirverdiavgiftslova 1969 § 10 fjerde ledd – som § 3-26 vidarefører – at verkeområdet til reglane er avgrensa til dei relevante byggetenestene som byggherren *sjølv eller ved eigne tilsette* utfører. Dette er sagt både i Ot.prp. nr. 26 (1970–1971) side 21 og i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 28.

Noka anna avgrensing er ikkje gjeve nokon stad i lovførearbeida, som altså på dette punktet er heilt eintydige.

- (56) I den sistnemnte proposisjonen blir det, slik eg ser det, også gjeve ei *forklaring* på kvifor avgrensinga er slik. Eg siterer her eit utsnitt av det førstvoterande alt har sitert:
- «Bestemmelsens virkeområde er begrenset til det byggherren selv eller dennes ansatte rent faktisk utfører av tjenester i forbindelse med slike bygge- og anleggsarbeider. ... Tjenester av annet slag som leveres av andre omfattes derimot ikke av den særskilte registrerings- og avgiftsplikten. Merverdiavgiften på slike eksterne tjenester anses oppgjort ved fakturering fra tjenesteyteren idet byggherren ikke vil ha fradrag for den inngående merverdiavgiften.»
- (57) Grunngevinga er altså at meirverdiavgifta på innkjøpte tenester – «tjenester levert av andre», også omtalt som «eksterne tenester» – *alt må reknast for oppgjort*. Byggherren har betalt avgifta på desse tenestene til leverandøren utan å ha hatt frådragsrett for inngående meirverdiavgift, som er konsekvensen av at § 3-26 ikkje kjem i bruk.
- (58) Eg er einig med førstvoterande i at *lovføremålet* dels er at meirverdiavgift skal belastast alt forbruk av avgiftspliktige tenester, og dels er å unngå konkurransevriding. Men eg kan ikkje følgje han i at avgrensinga i lovførearbeida er i strid med lovføremålet. Mitt syn er tvert om at det her er godt samsvar:
- (59) I verksemdar som ikkje har egne tilsette, som Lienveien 11 ikkje hadde, skjer det, så langt eg kan sjå, ikkje nokon eigen produksjon av slike byggetenester som lovregelen omfattar, ut over dei tenestene som blir kjøpt inn. Dei tenestene verksemdene då «tar i bruk» – som er formuleringa i § 3-26 – vil vera dei tenestene som den innleigde arbeidskrafta har ytt, korkje meir eller mindre. Verksemda betaler difor avgift av alle dei avgiftspliktige tenestene som ho *forbrukar*. Dei nemnde lovførearbeida byggjer, slik er les dei, på denne synsmåten.
- (60) Då oppstår ikkje konkurransevriding i favør av byggherrar som leiger arbeidskraft andsynes byggherrar som kjøper meir fullverdige entreprisetenester. Sistnemnte kjøper ei «større» teneste med tilsvarande høgare avgiftsbelastning. Men dette kjem av innkjøparens val av kva for teneste han ser seg tent med å kjøpe og ta i bruk, og vrir ikkje konkurransen i retning den «mindre» tenesta.
- (61) Synspunktet kan illustrerast med eit døme: Kjøp av entreprisetenester vil typisk omfatte mangelsansvar for entreprenøren som utleigarar av arbeidskraft slepp. Kjøparar av utleigd arbeidskraft må difor, dersom feil eller manglar skulle oppstå ved arbeida, ut i marknaden og kjøpe utbetringstenester, som det også må betales meirverdiavgift på. Eg kan ikkje sjå at dette skaper noka konkurransevriding mellom dei to.
- (62) Heller ikkje oppstår noka konkurransevriding i favør av byggherrar som leiger inn arbeidskraft andsynes byggherrar som brukar egne tilsette. Sistnemnte har ikkje blitt belasta meirverdiavgift på dei tenestene verksemda «tar i bruk», fordi løna til dei tilsette ikkje er belasta meirverdiavgift. Det er nettopp difor § 3-26 pålegg avgift på dei tenestene «byggherren selv eller dennes ansatte» utfører. På den måten oppnår ein likebehandling mellom dei byggherrane som leiger inn arbeidskraft og dei som brukar egne tilsette.

- (63) Mitt syn er difor at lovførearbeida må få gjennomslag når dei er eintydige, grunnjevne og så godt i samsvar med lovføremålet som dei er her. Då er det ikkje grunnlag for å belaste Lienveien 11 med uttaksmerverdiavgift på dei tenestene den innleigde arbeidskrafta har utført.
- (64) Dommer **Bull:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Høgetveit Berg.
- (65) Dommer **Sæther:** Likeså.
- (66) Dommer **Falkanger:** Likeså.
- (67) Etter røystinga sa Høgsterett slik

D O M :

1. Staten ved Skatteetaten blir frifunnen.
2. Sakskostnader for Høgsterett blir ikkje tilkjente. I sakskostnader for tingretten og lagmannsretten betaler Lienveien 11 AS til staten ved Skatteetaten 103 825 – eithundreogtretusenåttehundreogtjuefem – kroner innan to veker frå dommen er forkynt.