



NORGES HØYESTERETT

Den 22. desember 2004 avsa Høyesterett dom i

HR-2004-02118-A, (sak nr. 2004/1169), sivil sak, anke,

I

Staten v/Finansdepartementet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Elin Holmedal – til prøve)

mot

Geelmuyden.Kiese AS

(advokat Morten Søvik)

II

Staten v/Finansdepartementet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Elin Holmedal – til prøve)

mot

Geelmuyden.Kiese Gruppen AS

(advokat Morten Søvik)

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

- (1) Dommer **Tjomsland**: Saken gjelder gyldigheten av vedtak om etterberegning av merverdiavgift. Tvisten knytter seg til fastsettelsen av avgiftsgrunnlaget når et rådgivningsselskap har påtatt seg å utarbeide og ordne med trykking av årsberetninger og andre publikasjoner for kunder. Spørsmålet er om hele vederlaget utgjør avgiftsgrunnlaget, eller om dette skal begrenses til vederlaget for den tekniske produksjonen. Saken knytter seg til tiden før merverdiavgiftsreformen i 2001, da rådgivningstjenester ikke var avgiftspliktige.
- (2) Geelmuyden.Kiese Gruppen AS, heretter omtalt som GK Gruppen, ble etablert i 1989 under navnet Geelmuyden.Kiese AS og endret navn 1. mars 1996. Selskapet overførte i 1995 en del av sin virksomhet til sitt nyetablerte og heleide datterselskap Geelmuyden.Kiese Informasjonsrådgivere AS. Dette selskapet tok 1. mars 1996 morselskapets opprinnelige navn, Geelmuyden.Kiese AS, og blir heretter omtalt som GK.

- (3) Både GK Gruppen og GK arbeider med strategisk rådgivning blant annet i form av medierådgivning, visuell rådgivning og finansiell rådgivning. I 1995 utgjorde en betydelig del av aktiviteten i begge selskapene rådgivning i forbindelse med utarbeidelse av årsberetninger og – for GKs vedkommende – også andre publikasjoner. For at kundene selv skulle slippe å ha arbeid med trykkingen av publikasjonene, tilbød selskapene seg å ordne dette.
- (4) Akershus fylkesskattekontor avholdt bokettersyn i GK Gruppen fra 18. april til 8. november 1996 for perioden 1991 til 1995. Fylkesskattekontoret traff 9. desember 1999 vedtak om etterberegning av merverdiavgift for året 1995. Det vesentlige av etterberegningen gjaldt selskapets fakturering for utarbeidelse og produksjon av årsberetninger for elleve kunder. Som begrunnelse for etterberegningen uttalte fylkesskattekontoret blant annet:
- ”Det avgjørende ved vurderingen av GKs avgiftsplikt ved utarbeidelse av årsberetninger er hva selskapet i realiteten har påtatt seg å levere. Dersom selskapet må anses for å ha påtatt seg ansvaret for totalproduksjonen av årsberetninger, følger avgiftsplikten etter vår oppfatning av merverdiavgiftsloven § 13 første ledd. Vederlaget utgjør avgiftsgrunnlaget etter merverdiavgiftsloven § 18. Vi kan ikke se at noen del av GKs innsats under prosessen, jf selskapets redegjørelse ovenfor, i så fall vil kunne skilles ut som selvstendige ytelser.”**
- (5) Det ble ilagt tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73 varierende fra 10 til 30 prosent.
- (6) GK Gruppen klaget vedtaket inn for Klagenemnda for merverdiavgift. Skattedirektoratet sluttet seg i sin innstilling til fylkesskattekontorets vedtak om etterberegning og innstilte på at tilleggsavgiften for samtlige forhold ble satt til 10 prosent. Skattedirektoratets innstilling ble 22. mars 2001 vedtatt av klagenemnda. Vedtaket var enstemmig med unntak for tilleggsavgiften, som ett medlem mente at det ikke var grunnlag for. Etterberegnet merverdiavgift for GK Gruppen utgjorde 251 468 kroner.
- (7) Akershus fylkesskattekontor avholdt bokettersyn for GK fra 20. oktober til 2. desember 1996 for året 1995. Fylkesskattekontoret traff 30. mars 2000 vedtak om etterberegning av en samlet avgift på 1 201 022 kroner med tilleggsavgift på 10 prosent. Etter at deler av etterberegningen ble akseptert av selskapet, gjensto et omtvistet beløp på 839 802 kroner, eksklusive tilleggsavgift og renter. For GK er etterberegningen knyttet til utarbeidelse og produksjon av årsberetninger og andre publikasjoner, som for eksempel kurskataloger, opplæringspermer og kundeblader. Fylkesskattekontorets vedtak ble ikke påklaget.
- (8) Geelmuyden.Kiese Gruppen AS og Geelmuyden.Kiese AS brakte ved separate stevninger av 24. august 2001 klagenemndas og fylkesskattekontorets vedtak inn for rettslig prøving. Søksmålene ble forent til felles behandling, og Oslo tingrett avsa 12. desember 2002 dom med slik domsslutning:

”I sak 01 – 8494 A/17 mellom Geelmuyden Kiese AS og Staten v/Finansdepartementet:

- 1. Akershus Fylkesskattekontors vedtak av 30. mars 2000 pkt. 9.1.11 oppheves. For øvrig frifinnes Staten v/Finansdepartementet.**
- 2. Partene bærer hver sine omkostninger.**

I sak 01 – 08306 A/17 mellom Geelmuyden Kiese Gruppen AS og Staten v/Finansdepartementet:

1. Staten v/Finansdepartementet frifinnes.
2. Geelmuyden Kiese Gruppen dømmes til å betale Staten v/Finansdepartementet kr. 16.500,- med tillegg av lovens rente fra 2 – to – uker etter dommens forkynning til betaling skjer.”

- (9) Geelmuyden.Kiese Gruppen AS og Geelmuyden.Kiese AS anket tingrettens dom til lagmannsretten. Staten erklærte motanke for så vidt gjaldt tingrettens opphevelse av ett punkt i fylkesskattekontorets vedtak vedrørende Geelmuyden.Kiese AS. Partene kom senere til enighet når det gjaldt motanken, og saken ble på dette punkt hevet. De to sakene ble også for lagmannsretten forent til felles behandling, og Borgarting lagmannsrett avsa 1. juni 2004 dom med slik domsslutning:

”I sak 03-01184 A/01 (Geelmuyden.Kiese Gruppen AS):

1. Vedtak om etterberegning av merverdiavgift foretatt av Klagenemnda for merverdiavgift 22. mars 2001 oppheves.

Ny beregning skal skje som beskrevet i rettens domsgrunner.
2. Geelmuyden.Kiese Gruppen AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten med 101.022 – etthundreogtusenogtjueto – kroner og for lagmannsretten med 81.100 – åttientusenetthundre – kroner, alt med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall og til betaling.

I sak 03-01185 A/01 (Geelmuyden.Kiese AS):

1. Akershus fylkesskattekontors vedtak om etterberegning av avgift datert 30. mars 2000 oppheves når det gjelder etterberegning relatert til bokettersynsrapportens punkt 9.1.4, 9.1.7, 9.1.8, 9.1.9 utenom 9.1.9.5 og 9.1.9.6, 9.1.10 og 9.1.12.

Ny beregning skal skje som beskrevet i rettens domsgrunner.
2. Tilleggsavgift beregnes med 10 – ti – prosent på etterberegning av avgift under bokettersynsrapportens punkt 9.1.9.5.
3. Geelmuyden.Kiese AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten med 122.540 – etthundreogtjuetotusenfemhundreogførti – og for lagmannsretten med 94.710 – nittifiretusensjuhundreogti – kroner, alt med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling.”

- (10) Staten har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens lovanvendelse. En post i etterberegningsvedtaket vedrørende GK Gruppen og to poster i vedtaket vedrørende GK, som alle knyttet seg til begrepet ”markedsføring” i den dagjeldende bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 8, er ikke påanket. Staten har frafalt en subsidiær anførsel om at betydelige deler av ankemotpartenes arbeid med publikasjonene under enhver omstendighet måtte avgiftsberegnes etter dagjeldende § 13 annet ledd nr. 12 om formgivning.

- (11) Det er fremlagt to skriftlige erklæringer fra Stein Jacob Frisch, som er daglig leder både i GK Gruppen og i GK. Det er også fremlagt enkelte nye dokumenter. Saken står – for så

vidt gjelder den problemstillingen som Høyesterett skal behandle – i hovedsak i samme stilling som for de tidligere instanser. Den omtvistede etterberegning utgjør for GK Gruppen 237 911 kroner og for GK 503 060 kroner.

- (12) *Den ankende part – Staten v/Finansdepartementet* – har sammenfatningsvis anført:
- (13) Det er en klar feil at lagmannsretten ikke tok stilling til om en plikt til å beregne utgående avgift av det samlede vederlag fulgte av merverdiavgiftsloven § 18 første ledd. Alle innsatsfaktorer – også tjenester – som inngår i en vare, omfattes av beregningsgrunnlaget etter denne bestemmelsen. Begrepet ”den avgiftspliktige omsetning” i § 18 første ledd er en henvisning til kravet om at det må være omsatt en vare, og avgrenser avgiftsgrunnlaget mot de tilfeller hvor det samtidig omsettes flere selvstendige ytelser. Det er på det rene at varebegrepet i merverdiavgiftsloven § 13 også omfatter tilvirkningskontrakter og at trykksaker anses som varer i lovens forstand. – Merverdiavgiftsloven § 18 annet ledd nr. 1 presiserer og utvider innholdet i vederlagsbegrepet i første ledd, og viser at alle innsatsfaktorer inngår i avgiftsgrunnlaget. Men det er § 18 første ledd som er den sentrale bestemmelsen i vår sak.
- (14) Merverdiavgiftsloven § 18 første ledd viderefører kjernen i omsetningsavgiftens bestemmelser om beregningen av avgiftsgrunnlaget, som ble fastsatt ved årlige stortingsvedtak, jf. vedtaket for omsetningsavgift for 1969 § 9 annet ledd nr. 3. Etter denne bestemmelsen, som hadde til formål å unngå en kunstig oppdeling av fakturaer, inngikk alle ellers avgiftsfrie ytelser i avgiftsgrunnlaget når de ”utgjør en del av eller et tillegg til avtalen.” Det er ingen holdepunkter i forarbeidene til merverdiavgiftsloven for at det på dette punktet var meningen å foreta noen realitetsendring.
- (15) Praksis fra lagmannsrettene og tingrettene samt forvaltningspraksis støtter denne forståelsen. Det fremgår her at det avgjørende er om den avgiftsfrie ytelsen kan anses som en selvstendig ytelse i forhold til de forpliktelser oppdragsmottakeren for øvrig har påtatt seg, og at ytelsen ikke kan anses som selvstendig når den er en nødvendig og integrert del av den avgiftspliktige kontraktsforpliktelse. Også reelle hensyn – særlig kontrollhensyn – taler for en slik forståelse. Det ville åpne for vanskelige avgrensninger om enkelte kostnadselementer kunne plukkes ut av et oppdrag og avgiftsmessig behandles separat.
- (16) Lagmannsretten har ut fra sin forståelse av merverdiavgiftsloven § 18 ikke tatt stilling til om ankemotpartene i forhold til kundene hadde et kontraktsrettslig ansvar for trykksaksleveransen. Ut fra en riktig lovforståelse må det tas standpunkt til dette, som er et nødvendig vilkår for at avgiften skal beregnes av hele vederlaget. All omsetning blir ansett som avgiftspliktig med mindre den næringsdrivende dokumenterer at omsetningen er avgiftsfri, jf. merverdiavgiftsloven § 43. Dette beviskravet har ikke ankemotpartene oppfylt. Det er ingen holdepunkter for ankemotpartenes anførsel om at de kun formidlet oppdrag mellom kundene og trykkeriene. At ankemotpartene leverte ferdige publikasjoner til kundene, fremgår av tilbudsdokumenter, skrevne fremdriftsplaner og fakturaer. I flere tilfeller har ankemotpartene redusert sitt krav på betaling på grunn av mangler ved den tekniske produksjonen av publikasjonene. Det vises videre til at ankemotpartene regnskapsmessig og avgiftsmessig ikke har behandlet trykkeritjenestene som utlegg på vegne av kundene, men at de har ført kostnadene i sine regnskaper som kjøp fra underleverandører.

- (17) Den redaksjonelle innsatsen og den tekniske produksjonen kan ikke ansees som to selvstendige ytelser i relasjon til § 18 første ledd. Når ankemotpartene har påtatt seg et totalansvar for å produsere publikasjoner, må det medføre at de ulike komponentene ikke kan anses omsatt som selvstendige ytelser. Det er i denne henseende ikke tilstrekkelig at de forskjellige tjenestene kan identifiseres på fakturaen. Rådgivningen og den redaksjonelle innsatsen var nødvendige og integrerte innsatsfaktorer for å frembringe publikasjonene. Avtalene mellom ankemotpartene og kundene kan ikke bedømmes slik at ankemotpartene skulle levere rådgivningstjenester som et tillegg til den tekniske produksjonen av årsberetningen. Det er i denne forbindelse uten betydning at kundene fikk presentert en ”meny”, hvor de kunne velge hvilke ytelser de ønsket, så lenge de rent faktisk har valgt ”full pakke”. Det er like fullt tale om to hovedkomponenter som begge er nødvendige for ytelsen, og som til sammen utgjør en økonomisk enhet som ikke kan splittes opp.
- (18) Vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift etter § 73 er oppfylt. Ankemotpartene har handlet uaktsomt, og staten er unndratt avgift.
- (19) Staten v/Finansdepartementet har for Høyesterett nedlagt slik påstand:
- ”I.**
Geelmuyden.Kiese Gruppen AS:
 1. Staten v/Finansdepartementet frifinnes så langt lagmannsrettens dom er påanket.
 2. Staten v/Finansdepartementet tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.
- II.**
Geelmuyden.Kiese AS:
 1. Staten v/Finansdepartementet frifinnes så langt lagmannsrettens dom er påanket.
 2. Staten v/Finansdepartementet tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.”
- (20) *Ankemotpartene – Geelmuyden.Kiese AS og Geelmuyden.Kiese Gruppen AS – har sammenfatningsvis anført:*
- (21) Det understrekes innledningsvis at ankemotpartene er rådgivningsselskaper. Det er dette som er forretningsideen og selskapenes kjernevirksomhet. Et sentralt satsningsområde er rådgivning innen finansiell kommunikasjon, blant annet gjennom utarbeidelse av årsrapporter. Før merverdiavgiftsreformen i 2001 var ikke rådgivning en avgiftspliktig tjeneste etter merverdiavgiftsloven § 13. Spørsmålet er derfor om den omstendighet at ankemotpartene i visse tilfeller i tillegg ytet avgiftspliktige tjenester i forbindelse med produksjonen, medførte at også rådgivningen – som var det selskapene tjente penger på – ble avgiftspliktig.
- (22) Merverdiavgiftsloven § 18 bestemmer at det skal beregnes merverdiavgift av ”vederlaget”, men dette er begrenset til ”den avgiftspliktige omsetning”, jf. lovens kap. IV §§ 13–17. Lovens § 18 gir ikke hjemmel for å utvide avgiftsplikten til omsetning av varer og tjenester som er avgiftsfrie etter kap. IV. Dersom det til samme kunde samtidig

omsettes både avgiftspliktige og avgiftsfrie varer og tjenester, skal det bare beregnes merverdiavgift av vederlaget for de varene og tjenestene som er avgiftspliktige.

- (23) Merverdiavgiftsloven § 18 inneholder ikke noen bestemmelse som tilsvarer avgiftsvedtakene for omsetningsavgift § 9 annet ledd nr. 3. Når denne bestemmelsen ikke ble videreført i merverdiavgiftsloven, kan det ikke være grunnlag for å hevde at regelen likevel fortsatt gjelder.
- (24) Men uten hensyn til hvorledes merverdiavgiftsloven § 18 første ledd ellers er å forstå, skal det – når det er inngått avtale om flere selvstendige ytelser – foretas en særskilt vurdering av avgiftsspørsmålet i forhold til hver enkelt ytelse. Rådgivningen forut for trykkingen var den dominerende ytelsen, og må etter ankemotpartenes mening anses som en selvstendig ytelse i forhold til den tekniske produksjonen av de trykte publikasjonene. Det var rådgivningen som var selskapenes kjernevirksomhet, og det må derfor ha formodningen for seg at dette skal anses som en selvstendig ytelse i forhold til produksjonen. Både i tilbudene til kundene og i fakturaene ble det klart skilt mellom rådgivningstjenestene og ytelsene i tilknytning til trykkingen. Den atskilte prisingen viser at rådgivningstjenesten hadde selvstendig verdi, og at det var tale om selvstendige ytelser. Det samme gjør det forhold at kundene ble presentert for ”en meny” hvor de kunne velge om de bare ønsket rådgivning med utarbeidelsen av publikasjonene eller om de også ønsket at det ble ordnet med selve produksjonen av trykksakene. Det anføres på denne bakgrunn at merverdiavgiftsloven § 18 første ledd ikke gir grunnlag for å beregne merverdiavgift av vederlaget for rådgivningstjenestene, men bare for selve den tekniske produksjonen.
- (25) Som en alternativ anførsel gjør ankemotpartene gjeldende at de ikke har påtatt seg en totalforpliktelse overfor kundene til å ferdigstille publikasjonene. Trykkeriene påtok seg oppdragene direkte overfor kundene, mens ankemotpartene bare foresto en formidling av trykkeritjenestene. At det her bare var tale om formidling av tjenester, burde riktignok i en del tilfeller ha kommet klarere frem i dokumentene, men det avgjørende må her være hva som reelt sett var avtalt mellom partene. Ordlyden i dokumentene er ikke alene avgjørende, jf. Rt. 2000 side 402. I de tilfeller det har vært innvilget prisavslag på trykkeritjenestene, har det vært tale om mangler som skyldtes forhold ankemotpartene hadde ansvaret for. Dersom man kommer til at ankemotpartene bare har formidlet trykkeritjenestene, er det enighet om at merverdiavgiftsloven § 18 ikke gir grunnlag for avgiftsplikt for rådgivningstjenestene.
- (26) Det bestrides at det fra selskapenes side er utvist uaktsomhet som gir grunnlag for illeggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73. Selv om ankemotpartene skulle ha tatt feil av jussen, innebærer ikke det at det foreligger uaktsomhet fra deres side. Det vises i den forbindelse til at lagmannsretten mente at det ikke var grunnlag for avgiftsplikt, og til at ankemotpartene overfor forvaltningen gjorde forsøk på å få avklart avgiftsspørsmålet uten at dette lyktes.
- (27) Geelmuyden.Kiese AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Lagmannsrettens dom stadfestes.**
 2. **Geelmuyden Kiese AS tilkjennes saksomkostninger med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”**

(28) Geelmuyden.Kiese Gruppen AS har nedlagt slik påstand:

”1. Lagmannsrettens dom stadfestes.

2. Geelmuyden Kiese Gruppen AS tilkjennes saksomkostninger med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”

(29) *Jeg er kommet til et annet resultat enn lagmannsretten. Etter mitt syn er vedtakene om etterberegning av merverdiavgift gyldige, men jeg mener at vedtakene må bli å oppheve når det gjelder illeggelsen av tilleggsavgift.*

(30) Saken gjelder altså to informasjonsrådgivningsbedrifter – GK Gruppen og GK – som ga råd om innholdet og utformingen av årsrapporter og andre publikasjoner. I tillegg påtok selskapene seg – for de kunder som ønsket det – å ordne med produksjonen av publikasjonene. Etter merverdiavgiftsloven § 13 første ledd – slik bestemmelsen lød før merverdiavgiftsreformen i 2001 – skulle det betales avgift ”av omsetning av alle varer.” Etter paragrafens annet ledd skulle det også betales avgift av en rekke nærmere angitte tjenester, men det anføres ikke for Høyesterett at noen av disse bestemmelsene får anvendelse. Med omsetning forstås etter lovens § 3 nr. 1 levering ”av varer mot vederlag, herunder levering av varer fremstilt etter oppdrag eller levering av varer i forbindelse med ytelser av tjenester”. Det er på det rene at publikasjonene anses som varer i lovens forstand. Det er derfor også enighet mellom partene om at det skal svares avgift av publikasjonene. Spørsmålet er om den sammenheng det her er mellom rådgivningen og det ferdige produktet – de trykte publikasjonene – medfører at det skal beregnes utgående merverdiavgift også av den delen av vederlaget som gjelder rådgivningen.

(31) Etter merverdiavgiftsloven § 18 første ledd skal avgiften beregnes av vederlaget for den avgiftspliktige omsetningen. Staten har gjort gjeldende at bestemmelsen må forstås slik at den omfatter vederlaget for alle innsatsfaktorer som har vært benyttet for å produsere varen, uten hensyn til om disse isolert sett er avgiftsfrie. Slik var ordningen under omsetningsavgiften, jf. avgiftsvedtakene § 9 annet ledd nr. 3. Etter denne bestemmelsen skulle det ved beregningen av avgiften ikke trekkes fra ”vederlag for ellers avgiftsfrie varer eller arbeid som den avgiftspliktige yter eller besørger ytet når ytelsen utgjør en del av eller et tillegg til avtalen”, jf. nærmere om bestemmelsen i Innstilling fra Skattekomitéen av 1966 Underutvalget for omsetningsavgift avgitt 1966, blant annet side 14 og 39. Det uttales på side 39 at bestemmelsen i praksis innebærer at ved levering av ”et møblement etter tegning vil møbelarkitektens honorar komme med til avgiftsberegning dersom det er leverandøren som engasjerer arkitekten eller legger ut honoraret, mens honoraret blir avgiftsfritt dersom det er oppdragsgiveren som engasjerer og betaler arkitekten”.

(32) En bestemmelse tilsvarende avgiftsvedtakene § 9 annet ledd nr. 3 ble ikke inntatt i merverdiavgiftsloven. Det er imidlertid ikke holdepunkter i lovforarbeidene for at det har vært meningen å foreta noen endring av rettstilstanden på dette punkt. Tvert imot er det enkelte bemerkninger i lovforarbeidene som trekker i retning av at prinsippet i § 9 annet ledd nr. 3 ble forutsatt opprettholdt i merverdiavgiftsloven, jf. underutvalgets innstilling side 41 annen spalte.

- (33) Regelen i § 9 annet ledd nr. 3 må – slik jeg ser det – anses videreført gjennom merverdiavgiftsloven når den avgiftsfrie ytelsen utgjør en integrerende del av avtalen om den avgiftspliktige ytelsen. Dette er også i samsvar med en naturlig forståelse av ordlyden i § 18 første ledd. Og det må gjelde uten hensyn til om de avgiftsfrie innsatsfaktorene er vesentlige etter en absolutt eller relativ vurdering. Praktiske hensyn tilsier at det her ikke kan opereres med en skjønnsmessig grense.
- (34) Dersom det derimot er tale om avtaler om tilleggssytelser, vil det bero på en nærmere vurdering om tilleggssytelsen omfattes av avgiftsplikten. Det må i slike tilfeller tas stilling til om det i relasjon til § 18 første ledd foreligger to atskilte ytelser. Jeg kommer tilbake til den konkrete vurdering i vår sak i forhold til denne problemstillingen, men jeg skal først behandle en annen – og reelt sett mer vidtrekkende – anførsel fra ankemotpartenes side.
- (35) Ankemotpartene anfører at de ikke overfor kundene har påtatt seg ansvaret for den tekniske produksjonen av publikasjonene, men at de utelukkende har hatt en formidlerrolle når det gjelder trykkeritjenestene. Dersom ankemotpartene skulle ha rett i at det bare var tale om formidling av trykkeritjenester, foreligger det ikke omsetning av en avgiftspliktig vare fra deres side, og det er da heller ikke spørsmål om å avgiftsbelegge rådgivningen. Dette har staten erklært seg enig i.
- (36) Etter bevisregelen i merverdiavgiftsloven § 43 anses registreringspliktige næringsdrivende avgiftspliktige for sin omsetning i den utstrekning de ikke på nærmere bestemte måter godtgjør at det ikke skal betales avgift av omsetningen. Bestemmelsen dekker riktignok ikke direkte det foreliggende forhold, hvor spørsmålet er om det overhodet foreligger omsetning av en vare fra ankemotpartenes side. Ankemotpartenes regnskaper og avgiftsoppgaver bygger imidlertid – som en konsekvens av faktureringen – på at det er foretatt leveranser fra trykkeriene til ankemotpartene og ikke på den betraktning at det utelukkende var tale om formidlingsoppdrag. Når dette er situasjonen, må prinsippet i § 43 få anvendelse, og det må være opp til ankemotpartene å godtgjøre at det bare har foreligget formidlingsoppdrag.
- (37) Det er etter mitt syn klart at ankemotpartene ikke har godtgjort dette. Tvert imot taler de dokumenter og opplysninger som er fremlagt i saken, sterkt for at trykkeriene har vært ankemotpartenes underleverandører. Jeg viser først til at GK i brev av 25. august 1995 til fylkesskattesjefen i Akershus uttalte at selskapets ”virksomhet består dels av en rådgivningsvirksomhet og journalistisk arbeide, som faktureres uten merverdiavgift, og dels produksjon av informasjonsmaterieell (årsrapporter, brosjyrer, aviser o.l. trykksaker) som selvfølgelig faktureres med mva”.
- (38) Viktigere er imidlertid dokumentasjonen knyttet til de konkrete avtaler. Det fremgår klart av tilbudsbrevene at ankemotpartene påtok seg – overfor de kunder som ønsket det – å sørge for at de aktuelle publikasjonene ble produsert. Dette fremgår også av de fremdriftsplaner som ankemotpartene utarbeidet, og av de fakturarer som kundene fikk tilsendt. Kontrollopplysninger som avgiftsmyndighetene har innhentet, viser at de fleste av kundene oppfattet det slik at det var ankemotpartene som hadde ansvaret for leveringen av publikasjonene. Enkelte av de dokumenter og opplysninger som er fremlagt, er riktignok ikke helt entydige på dette punkt, men hovedtyngden av dokumentasjonen viser klart at ankemotpartene påtok seg ansvaret også for trykkingen og produksjonen av publikasjonene. Det er for så vidt illustrerende at kundene i enkelte tilfeller ikke har hatt kjennskap til hvilken bedrift som foresto trykkingen av

publikasjonene. På denne bakgrunn finner jeg det utvilsomt at anførselen om at det her var tale om formidlingsoppdrag, ikke kan føre frem.

- (39) Det neste spørsmålet er om det i forhold til merverdiavgiftsloven § 18 første ledd foreligger omsetning av to atskilte ytelser – de redaksjonelle tjenester og den tekniske produksjonen av publikasjonene. Som påpekt av ankemotpartene er disse ytelser priset særskilt på fakturaene, men det kan ikke ha betydning i denne sammenheng. Heller ikke er det tilstrekkelig at rådgivningen har en selvstendig verdi når den omsettes særskilt.
- (40) Når ankemotpartene har påtatt seg ansvaret for å produsere en publikasjon, må utgangspunktet etter mitt syn være at de ulike komponentene bak publikasjonen ikke kan anses for å være omsatt som selvstendige ytelser. Det er ikke naturlig å betrakte rådgivningstjenestene som et avtalt tillegg til den tekniske produksjonen av publikasjonene. De redaksjonelle tjenester var en helt nødvendig og integrert del av det produkt som kundene hadde bestilt.
- (41) I rettspraksis og forvaltningspraksis er enkelte avtaler – i forhold til merverdiavgiftsloven § 18 – ansett for å omfatte flere atskilte ytelser. Men det har da dreiet seg om ytelser som er av mer sideordnet karakter og som ikke har vært integrert i hverandre på en slik måte som tilfellet er her.
- (42) Ankemotpartene har vist til at kundene ble presentert for en meny, og at de kunne velge om de ønsket bare rådgivning eller om ankemotpartene også skulle ordne med trykkingen og produksjonen av publikasjonen. Den omstendighet at kundene hadde en slik valgadgang, kan imidlertid etter mitt syn ikke få betydning ved vurderingen av det oppdraget ankemotpartene påtok seg overfor de kunder som valgte ”full pakke”. At den avgiftsmessige behandlingen av rådgivningsdelen dermed ble forskjellig, avhengig av hvilke ytelser kundene bestilte, er en konsekvens av lovens ordning.
- (43) Jeg er etter dette kommet til at vedtakene om etterberegning av merverdiavgift er gyldige, og at staten på disse punkter må frifinnes.
- (44) Jeg går så over til å behandle illeggelsen av tilleggsavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 73. Begge selskapene er ilagt 10 prosent tilleggsavgift. I de tilfeller hvor kundene ville hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift, er det ikke ilagt tilleggsavgift. Dette skyldes at staten da ikke ansees for å ha vært utsatt for tap. GK Gruppen er ilagt 12 878 kroner i tilleggsavgift, mens GK er ilagt 46 007 kroner i tilleggsavgift.
- (45) Det er et vilkår for illeggelse av tilleggsavgift at det er utvist uaktsomhet. Spørsmålet om når det skal foretas en avgiftsmessig oppdeling av forpliktelser man har påtatt seg gjennom samme kontrakt, har fremstått som noe uavklart og tvilsomt. Ankemotpartene har da også fått medhold i sin rettsoppfatning av lagmannsretten. På denne bakgrunn er jeg blitt stående ved at det ikke kan ansees som uaktsomt at ankemotpartene innrettet avgiftsberegningen slik som her er skjedd. Staten har anført at unnlattelse av å søke opplysninger om regelverket i seg selv kan anses som uaktsomt, jf. NOU 1991: 30 Forbedret merverdiavgiftslov side 196. Den usikre rettsstillingen innebærer imidlertid at dette synspunktet får mindre betydning i dette tilfellet. Jeg tilføyer at enkelte henvendelser som selskapene gjorde for å få avklart den rettslige problemstillingen med avgiftsmyndighetene, av arbeidsmessige grunner ikke ble besvart. Vedtakene blir etter dette å oppheve for tilleggsavgiftens vedkommende.

(46) Staten har i begge sakene fått medhold i hovedspørsmålet, men sakene har på dette punkt reist tvilsomme spørsmål. Jeg finner derfor at saksomkostninger, i samsvar med hovedregelen i tvistemålsloven § 174 første ledd, jf. § 180 annet ledd, ikke bør tilkjennes for noen instans.

(47) Jeg stemmer for denne

D O M :

- I. I saken staten v/Finansdepartementet mot Geelmuyden.Kiese Gruppen AS:
 1. Vedtak av klagenemnda for merverdiavgift av 22. mars 2001 oppheves – så langt lagmannsrettens dom er påanket – for så vidt gjelder ileggelsen av tilleggsavgift.
 2. For øvrig frifinnes staten v/Finansdepartementet så langt lagmannsrettens dom er påanket.
 3. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.

- II. I saken staten v/Finansdepartementet mot Geelmuyden.Kiese AS:
 1. Vedtak av fylkesskattekontoret i Akershus av 30. mars 2000 oppheves – så langt lagmannsrettens dom er påanket – for så vidt gjelder ileggelsen av tilleggsavgift.
 2. For øvrig frifinnes staten v/Finansdepartementet så langt lagmannsrettens dom er påanket.
 3. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.

(48) Dommer **Bruzelius:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(49) Dommer **Mitsem:** Likeså.

(50) Dommar **Utgård:** Det same.

(51) Dommer **Aasland:** Likeså.

(52) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

- I. I saken staten v/Finansdepartementet mot Geelmuyden.Kiese Gruppen AS:
 1. Vedtak av klagenemnda for merverdiavgift av 22. mars 2001 oppheves – så langt lagmannsrettens dom er påanket – for så vidt gjelder illeggelsen av tilleggsavgift.
 2. For øvrig frifinnes staten v/Finansdepartementet så langt lagmannsrettens dom er påanket.
 3. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.
- II. I saken staten v/Finansdepartementet mot Geelmuyden.Kiese AS:
 1. Vedtak av fylkesskattekontoret i Akershus av 30. mars 2000 oppheves – så langt lagmannsrettens dom er påanket – for så vidt gjelder illeggelsen av tilleggsavgift.
 2. For øvrig frifinnes staten v/Finansdepartementet så langt lagmannsrettens dom er påanket.
 3. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.