



NORGES HØYESTERETT

Den 20. juni 2008 avsa Høyesterett dom i

HR-2008-01108-A, (sak nr. 2008/106), sivil sak, anke,

Tønsberg Bolig AS

(advokat Trond Sollund – til prøve)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Goud Helge Homme Fjellheim)

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

- (1) Dommer **Flock**: Saken gjelder i det vesentlige et morselskaps krav om fradrag etter merverdiavgiftsloven § 21 for innbetalt inngående merverdiavgift ved betaling for advokattjenester, som i stor grad direkte gjaldt et heleid datterselskaps forhold.
- (2) Tønsberg Bolig AS (Tønsberg Bolig) drev frem til sommeren 2004 virksomhet som i hovedsak besto i oppkjøp, utvikling og utleie av fast eiendom. Selskapet hadde flere heleide datterselskaper, herunder Bygg Nor AS (Bygg Nor). Dette selskapet drev entreprenørvirksomhet, både for Tønsberg Bolig og for eksterne oppdragsgivere.
- (3) I forbindelse med at aksjene i Bygg Nor ble solgt til Jareteigen Sandblåseri AS i slutten av juni 2004, utvidet Tønsberg Bolig sin virksomhet til også å omfatte entreprenørvirksomhet. Dette førte blant annet til at man overtok fullføringen av andre datterselskapers prosjekter som Bygg Nor hadde utført frem til denne aksjeoverdragelsen. Som en følge av dette ble Tønsberg Bolig fra tredje termin 2004 registrert i merverdiavgiftsregisteret.
- (4) Avtalen om overdragelse av aksjene i Bygg Nor ble hevet høsten 2004, som følge av kjøperens vesentlige mislighold, og Tønsberg Bolig fortsatte derfor som eier av aksjene. Blant annet som følge av ulike disposisjoner i de måneder aksjekjøperen hadde disposisjon over selskapet, var Bygg Nor på hevningstidspunktet i en meget vanskelig

økonomisk situasjon. Dette og andre forhold ledet til at Tønsberg Bolig ga Deloitte Advokatfirma DA i oppdrag å bistå med diverse ulike juridiske tjenester. Jeg kommer senere tilbake til hva denne bistanden besto i.

- (5) Etter gjennomført kontroll vedtok Vestfold fylkesskattekontor 29. mars 2006 å etterberegne fradragsført inngående avgift – avgift som Tønsberg Bolig hadde betalt – på det vesentligste av utgiftene til denne advokatbistanden. Etterberegningen gjaldt advokattjenester i tiden mellom 1. november 2004 og 1. mars 2005, altså sjette termin 2004 og første termin 2005. Totalt ble etterberegnet merverdiavgift på kr 196 913. Tønsberg Bolig ble også ilagt 30 prosent tilleggsavgift med kr 59 073.
- (6) Vedtaket ble dels begrunnet med at de omkostninger til advokatbistand som avgiftsbetalingen refererte seg til, gjaldt Bygg Nor, og dermed ikke Tønsberg Boligs egen avgiftspliktige virksomhet. En del av advokatutgiftene gjaldt bistand til Tønsberg Bolig i forbindelse med reversering av avtalen om salget av aksjene i Bygg Nor. Vedtaket var her begrunnet med at omkostningene ikke hadde noen ”naturlig og nær tilknytning” til den avgiftspliktige entreprisvirksomhet som Tønsberg Bolig drev. Det ble vist til merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.
- (7) Tønsberg Bolig reiste søksmål mot staten v/Skattedirektoratet med krav om at fylkesskattekontorets vedtak ble opphevet. Tønsberg tingrett avsa 24. januar 2007 dom med slik domsslutning:
- ”1. **Staten ved Skattedirektoratet frifinnes.**
2. **Tønsberg Bolig AS betaler til staten ved Skattedirektoratet sakens omkostninger med 43 000 – førtitretusen – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse, med tillagt rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.”**
- (8) Tønsberg Bolig anket tingrettens dom til Agder lagmannsrett, som 8. november 2007 avsa dom med slik domsslutning:
- ”1. **Tingrettens dom stadfestes.**
2. **I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Tønsberg Bolig AS til staten ved Skattedirektoratet 85 000 – åttifemtusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.”**
- (9) Lagmannsretten kom til at hoveddelen av de fakturaer for juridisk bistand som den innbetalte avgiften refererte seg til, gjaldt det ”indre forhold” i Bygg Nor, og at avgiften derfor måtte tilordnes dette selskapet. At Tønsberg Bolig hadde påtatt seg et garantiansvar for enkelte av Bygg Nors forpliktelser, etablerte ingen naturlig og nær tilknytning til selskapets egen avgiftspliktige entreprenørvirksomhet. Snarere måtte dette garantiansvaret ses på som en finansiell posisjon som Tønsberg Bolig hadde påtatt seg i egenskap av å være morselskap. Når det gjaldt den advokatbistand som hadde tilknytning til situasjonen etter at Tønsberg Boligs salg av Bygg Nor var hevet, uttalte lagmannsretten at heller ikke den hadde tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til entreprenørvirksomheten i Tønsberg Bolig.

- (10) Tønsberg Bolig har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder i hovedsak lagmannsrettens rettsanvendelse.
- (11) Det er for Høyesterett fremlagt en skriftlig erklæring fra Rune Vedvik, tidligere styreleder og daglig leder i Bygg Nor og styremedlem i Tønsberg Bolig. Saken står i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten. Den har vært prosedert og behandlet i sammenheng med HR-2008-01107-A, (sak nr. 2008/557), staten v/Skattedirektoratet mot Bowling 1 Strømmen AS.
- (12) Den ankende part, *Tønsberg Bolig AS*, har i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (13) Det sentrale spørsmål ved anvendelsen av merverdiavgiftsloven § 21 er om det advokatarbeidet som den innbetalte merverdiavgiften refererer seg til, har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige del av Tønsberg Boligs virksomhet, altså entreprenørvirksomheten. Det vises til Høyesteretts dommer i saker der dette spørsmålet er behandlet, og særlig til dommene i Rt. 1985 side 93 (Sira-Kvina), Rt. 2001 side 1497 (Norwegian Contractors), Rt. 2003 side 1821 (Hunsbedt) og Rt. 2005 side 951 (Porthuset). En del av det advokatarbeidet som ble utført, vedrørte direkte Bygg Nor's forhold, og var relevant for dette selskapet. Det er imidlertid ikke riktig som lagmannsretten har gjort, å avskjære rett til fradrag fordi kostnaden direkte knytter seg til en tredjeparts virksomhet. – Den omstendighet at merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd åpner for felles avgiftsregistrering, hvor samarbeidende selskaper med felles eierskap anses som én avgiftspliktig virksomhet, forhindrer ikke at en anskaffelse også uten slik fellesregistrering kan anses å være til bruk i mer enn én virksomhet.
- (14) Det vesentlige ved den relevansvurderingen som må foretas, er at det var en nær tilknytning mellom Bygg Nor og den entreprenørvirksomhet som Tønsberg Bolig hadde overtatt. Da advokatene ble engasjert, var det stor usikkerhet rundt den fortsatte drift av Bygg Nor, som hadde betydelige økonomiske vanskeligheter. Det var viktig for Tønsberg Bolig å unngå at datterselskapet ble tatt under konkursbehandling. Dette ville i tilfelle ha skadet Tønsberg Boligs eget omdømme hos aktørene i bransjen. En oversikt over alle forhold var også nødvendig for at Tønsberg Bolig skulle kunne ta stilling til hvilke deler av virksomheten som kunne videreføres. I tillegg kom at morselskapet som garantist for en del av Bygg Nors gjeld, ville bli følbart berørt av en konkurs. Det var derfor helt nødvendig at Tønsberg Bolig bidro til at Bygg Nor ble drevet slik at det var i stand til å oppfylle sine kontraktsforpliktelser som entreprenør på en forsvarlig måte. Tønsberg Bolig drev på det aktuelle tidspunkt selv virksomhet som entreprenør – og dermed avgiftspliktig virksomhet – og det er her tale om goodwill som direkte berørte denne del av selskapets samlede virksomhet.
- (15) En konkurs i Bygg Nor ville følgelig få store negative konsekvenser for den avgiftspliktige entreprenørvirksomheten som Tønsberg Bolig drev. At selskapet også ble berørt som eier av datterselskapet, var i denne sammenheng helt underordnet. Det understrekes at det var vesentlig mer enn en bedriftsøkonomisk tilknytning mellom disse to selskapene, idet de av alle aktører i markedet ble identifisert med hverandre.
- (16) Tilsvarende betraktninger kan langt på vei gjøres for den juridiske bistanden som ble ytet i forbindelse med reverseringen av avtalen om salg av alle aksjene i Bygg Nor. Overdragelsen av aksjene ble aldri gjennomført, og kjøperen var således aldri eier. Det var derfor ikke tale om virksomhet som ville vært avgiftsfri etter merverdiavgiftsloven

§ 5 b nr. 4 bokstav c. Reverseringen av denne avtalen var en forutsetning for at Tønsberg Bolig i egenskap av entreprenør kunne komme i posisjon for å overta eksterne entrepriser som Bygg Nor hadde hånd om, og derved hindre at byggherrer som Tønsberg Bolig ønsket å ha et fortsatt forretningsmessig forhold til, skulle bli påført unødvendige tap. Et fradrag for innbetalt merverdiavgift for juridisk bistand i forbindelse med slik overtakelse av entrepriser ble for øvrig til slutt godtatt av avgiftsmyndighetene som fradragsberettiget. Dette skjedde i forbindelse med en skjønnsmessig fastsettelse av advokatutgifter som ble funnet å kunne henføres til Tønsberg Bolig. Reverseringen av aksjesalget var dessuten helt nødvendig for at Tønsberg Bolig på ny kunne få kontroll over driften i Bygg Nor. En slik kontroll var nødvendig for å gjennomføre en påkrevd opprydding for å sikre at Tønsberg Boligs omdømme ikke ble skadet, og forhindre at selskapet ble belastet med et stort økonomisk garantiansvar.

- (17) Tønsberg Bolig AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. Vestfold Fylkesskattekontors vedtak av 29. mars 2006 er ugyldig.
 2. Tønsberg Bolig AS tilkjennes sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven fra forfall til betaling skjer.”
- (18) Ankemotparten, *staten v/Skattedirektoratet*, har i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (19) Lagmannsretten har korrekt kommet til at Tønsberg Bolig ikke har fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21 for noen del av de advokatfakturaer som tvisten gjelder. Avgiftsrettslig sett faller advokattjenestene i to kategorier.
- (20) For det første er det advokattjenester som vedrører reverseringen av avtalen om salg av aksjene. Disse tjenestene gjelder Tønsberg Boligs egen posisjon som eier av aksjene i Bygg Nor.
- (21) Tønsberg Bolig drev en delt virksomhet med en avgiftspliktig del som omfattet entreprenørvirksomheten, og en avgiftsfri del som blant annet omfattet eierskap til aksjer i datterselskaper, derunder Bygg Nor, med korresponderende forvaltning av eierinteressene. Advokattjenestene ved reverseringen av avtalen om salg av aksjene har ingen direkte funksjon i den avgiftspliktige entreprenørvirksomheten. At det eventuelt kan sies å være en bedriftsøkonomisk/forretningsmessig tilknytning mellom den avgiftsfrie og den avgiftspliktige delen av Tønsberg Boligs virksomhet, er ikke tilstrekkelig til å gi rett til fradrag etter merverdiavgiftsloven § 21.
- (22) Det er ikke tilstrekkelig for fradragsrett at advokattjenestene var til bruk i den øvrige avgiftsfrie virksomhet som Tønsberg Bolig drev i tilknytning til den avgiftspliktige entreprenørvirksomheten. Om argumentasjonen i denne forbindelse nøyer jeg meg med å vise til statens anførsler slik de er gjengitt i HR-2008-01107, (sak nr. 2008/557) mellom staten v/Skattedirektoratet og Bowling 1 Strømmen AS, som også er votert i dag.
- (23) For det annet gjelder kravet om fradrag for innbetalt merverdiavgift advokattjenester som, til tross for at de er betalt av Tønsberg Bolig, er ytet til Bygg Nor. Fortsatt er det tale om en eventuell anvendelse av merverdiavgiftsloven § 21, hvor vilkåret for fradrag altså er at anskaffelsene må være ”til bruk i” den avgiftspliktige virksomhet. Med dette må forstås slik virksomhet hos den som krever fradrag, altså hos Tønsberg Bolig i vår sak. At Bygg

Nor ubestridt drev avgiftspliktig virksomhet i det aktuelle tidsrom, gir ikke rett til fradrag for Tønsberg Bolig. Det er her av betydning at hvert enkelt selskap i et konsern etter merverdiavgiftslovens system er et eget avgiftssubjekt, så lenge selskapene ikke har benyttet seg av den adgang til fellesregistrering som er oppstilt i merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd. En slik registrering ville ha gitt et selskap i konsernet adgang til fradrag for inngående avgift som opprinnelig var belastet andre selskaper i konsernet. Både hensynet til å unngå misbruk av avgiftssystemet og behovet for en retts teknisk enkel regel tilsier at anvendelsen av fradragsregelen i merverdiavgiftsloven § 21 må begrenses på denne måten.

- (24) Subsidiært bestrides at omkostningene ved å rydde opp i Bygg Nors forretningsmessige forhold er pådratt til bruk for Tønsberg Boligs entreprenørvirksomhet. I den grad man ved advokattjenestene søkte å avverge ansvar for Tønsberg Bolig som følge av de sikkerheter som dette selskapet hadde stilt for Bygg Nors forpliktelser, er det eventuelt tale om bruk i Tønsberg Boligs avgiftsfrie virksomhet som eier av andre selskaper. Selv om man ved disse tjenestene søkte å hindre konkurs i Bygg Nor, og dermed også tap av goodwill, er det fortsatt Tønsberg Boligs rolle som aksjeeier som blir berørt, og ikke entreprenørvirksomheten isolert sett. – Under enhver omstendighet vedrørte advokattjenestene også de avgiftsfrie deler av Tønsberg Boligs virksomhet, og i tillegg også Bygg Nors egen virksomhet. Det vil dermed i alle fall være tale om å foreta en fordeling av fradragsretten, hvor bare en mindre del vil falle på Tønsberg Boligs entreprenørvirksomhet.
- (25) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:
- ”Lagmannsrettens dom stadfestes.”**
- (26) *Mitt syn på saken.*
- (27) Jeg nevner først at Høyesterett har full kompetanse til å prøve bevisvurderingen og rettsanvendelsen når det gjelder vurderingen av om Tønsberg Bolig har fradragsrett for utgiftene til merverdiavgift på advokatutgiftene.
- (28) Merverdiavgiften er ment å være en beskatning av forbrukere, hvor den endelige avgiftsbelastning skjer ved omsetning til et ledd som ikke har fradragsrett for innbetalt merverdiavgift. Gjennom reglene om fradrag for inngående avgift – tidligere betalt avgift – belastes ikke de næringsdrivende i den forutgående omsetningskjeden med merverdiavgift. Dermed motvirkes avgiftskumulasjon, altså at det betales ”avgift på avgift”.
- (29) Merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum lyder slik:
- ”En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel.”**
- (30) Som nevnt ble Tønsberg Bolig registrert i avgiftsregisteret fra 1. mai 2004. Bakgrunnen for registreringen var at selskapet ønsket å drive egen virksomhet som entreprenør. En slik virksomhet er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven kapittel IV. Den virksomhet som Tønsberg Bolig tidligere drev – og som man fortsatt tok sikte på å drive – med kjøp, forvaltning og salg av fast eiendom, derunder eierskap til datterselskaper, var virksomhet

som ikke var avgiftspliktig. Tønsberg Bolig drev således både avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet.

- (31) Spørsmålet i saken er om Tønsberg Bolig i sitt avgiftsoppgjør for entreprenørvirksomheten kan gjøre fradrag for den merverdiavgift – inngående avgift – som var inkludert i de regninger som ble betalt for de advokattjenester som omfattes av tvisten med avgiftsmyndighetene. Det følger direkte av loven at fradragsretten bare gjelder i den grad de aktuelle advokattjenestene er til bruk i avgiftspliktig omsetning.
- (32) Det særegne i vår sak er at de tjenester som fradragsretten etter § 21 er knyttet til, tilsynelatende helt eller delvis er kommet et annet rettssubjekt til gode, nemlig datterselskapet Bygg Nor. I den grad disse advokattjenestene var blitt betalt av dette selskapet, ville det selvfølgelig ha vært Bygg Nor – og ikke Tønsberg Bolig – som i ettertid hadde fått fradrag i merverdiavgiftsoppgjøret.
- (33) Lagmannsretten har korrekt lagt til grunn at vilkåret i § 21 om at tjenestene må være til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i lovens kap. IV, må gjelde den aktuelle næringsdrivendes egen avgiftspliktige virksomhet, og ikke slik virksomhet drevet av en annen. Dette følger etter min oppfatning av en naturlig fortolkning av lovens ordlyd sett i sammenheng med den ordning som merverdiavgiftsloven etablerer. At det er tale om to selskaper i samme konsern, er uten betydning i denne sammenheng.
- (34) Det sentrale rettslige spørsmål i vår sak blir etter dette om den omstendighet at en avgiftspliktig vare eller tjeneste også tilfredsstiller vilkåret om å være ”til bruk i” virksomheten til en annen enn den som betaler for varen/tjenesten, nødvendigvis fører til at betaleren ikke har rett til fradrag etter § 21. Jeg kan ikke se at det er grunnlag for en slik begrensning i virkeområdet for denne bestemmelsen.
- (35) Når vedkommende avgiftspliktige har gått til det skritt å betale for en slik vare/tjeneste, antar jeg at det regelmessig ligger en egeninteresse bak. Det følger av det jeg har sagt at denne interessen – ”til bruk i” – for å gi rett til fradrag må være knyttet til betalerens avgiftspliktige virksomhet, og ikke den samlede virksomhet som sådan.
- (36) Ved vurderingen av spørsmålet om fradragsrett for Tønsberg Bolig, blir det nødvendig dels å gå nærmere inn på den situasjon i Bygg Nor som førte til at Deloitte Advokatfirma DA ble gitt de oppdrag som senere utløste tvisten med avgiftsmyndighetene. Videre blir det påkrevd å gå noe nærmere inn på karakteren av det arbeidet som advokatfirmaet utførte. Og endelig forutsetter en bedømmelse av fradragsspørsmålet en nærmere vurdering av den tilknytning som besto mellom Bygg Nor og Tønsberg Bolig og hvilken betydning advokatenes arbeide ville ha for morselskapets entreprenørvirksomhet.
- (37) Som nevnt var entreprenørfirmaet Bygg Nor et heleiet datterselskap av Tønsberg Bolig. Firmaet hadde en rekke oppdrag for morselskapet med datterselskap og utførte i tillegg også entreprenøroppdrag for andre oppdragsgivere. På det tidspunkt advokattjenestene ble utført, var Bygg Nor i en alvorlig økonomisk situasjon, hvor det var fare for at selskapet ville bli tatt under konkursbehandling. Advokatenes arbeid førte blant annet til at det ble oppnådd akkord, hvor selskapets uprioriterte kreditorer fikk dekket 30 prosent av sitt tilgodehavende.

- (38) Det fremgår av årsregnskapet for 2004 at Bygg Nor dette år hadde et underskudd på vel 29 millioner kroner. I selskapets årsberetning angis at en vesentlig årsak var en ulovlig heving fra byggherrens side av kontrakt om bygging i Bestumåsen, og videre konsekvensene av Tønsberg Boligs salg av aksjene i Bygg Nor til en ny eier, som etter kort tid resulterte i heving av kontrakten som følge av kjøperens vesentlige mislighold. Det opplyses i årsberetningen for dette året at representanter for kjøperen "hadde foretatt store innkjøp, store bestillinger, kontrahert og igangsatt nye entrepriser og foretatt uautoriserte ansettelser i Bygg Nor's navn uten at dette var godkjent og klarert med selskapets kompetente ledelse". I tillegg kom ifølge årsberetningen at kontraherte og igangsatte entrepriser til dels var misligholdt, med det resultat at oppgjør fra oppdragsgivere var holdt tilbake og kontrakter hevet. Det måtte i høyeste grad være Tønsberg Boligs anliggende å søke å begrense de tap som var resultatet av Tønsberg Boligs salg av Bygg Nor til en kjøper som viste seg ikke å være i stand til å videreføre virksomheten. Lagmannsretten har da også lagt til grunn at disse kostnadene vedrører Tønsberg Bolig. Fradrag er nektet med den begrunnelse at kostnadene ikke knytter seg til entreprenørvirksomheten i Tønsberg Bolig.
- (39) Med henblikk på de avgiftsspørsmål som senere er oppstått, faller det arbeidet som advokatfirmaet utførte i to deler: Dels er det tale om et "oppryddingsarbeide" rettet mot virksomheten i Bygg Nor, med henblikk på å avklare selskapets forhold til diverse oppdragsgivere, vareleverandører, banker og avgiftsmyndighetene. Oppdraget var basert på en tro på at Bygg Nor tross problemene hadde eller kunne bli tilført tilstrekkelige aktiva til å unngå konkursbehandling. Jeg nevner i korte trekk ulike spørsmål som advokatbistanden omfattet, og som i avgiftsmessig sammenheng er omtvistet:
- Bestumåsen. Oppføring av fire tomannsboliger i Oslo for ekstern byggherre. Byggherren hevet kontrakten 11. oktober 2004 under byggeperioden. Ved Oslo tingretts dom 18. november 2005 ble hevingen kjent uberettiget og Bygg Nor tilkjent erstatning med knapt seks millioner kroner. Saksomkostninger ble ikke tilkjent.
 - Royal Garden. Arbeide med oppgjør fra et eksternt prosjekt for et betydelig tilgodehavende som kunne bedre Bygg Nors økonomiske situasjon.
 - Bokattersyn Bygg Nor. I bokattersynsrapport fra Vestfold fylkesskattekontor var det foreslått merverdiavgiftsmessige endringer og økt inntektsskatt og grunnlag for arbeidsgiveravgift som samlet utgjorde et betydelig krav fra det offentliges side.
 - Forhandling og gjennomføring av akkord i Bygg Nor. Arbeidet ledet til akkord med de private kreditorene og fullt oppgjør til de statlige.
- (40) Det øvrige advokatarbeidet som avgiftstvisten refererer seg til, gjaldt en rekke problemstillinger som oppstod etter at avtalen om salg av aksjene i Bygg Nor ble hevet av Tønsberg Bolig i oktober 2004. I motsetning til det øvrige advokatarbeidet som omfattes av avgiftstvisten, gjaldt denne avtalen Tønsberg Boligs eget forhold, som eier av aksjene i Bygg Nor.
- (41) Tønsberg Bolig har krav på fradrag for betalt merverdiavgift av vederlaget for advokattjenestene i den utstrekning disse kan sies å være "til bruk i" selskapets avgiftspliktige entreprenørvirksomhet. Om denne virksomheten er det generelt å si at den ble avgiftsregistrert fra 1. mai 2004. Den var foranlediget av salget av aksjene i entreprenørselskapet Bygg Nor. I punkt 2.4 i salgavtalen ble alle driftsmidler som Bygg Nor hadde ervervet før 25. november 2003, overført til Tønsberg Bolig. I henhold til

selskapets årsregnskap for årene 2004 og 2005 utgjorde den avgiftspliktige omsetningen fra entreprisvirksomheten i disse to årene henholdsvis ca. 5,5 millioner og ca. 26 millioner kroner. I 2005 representerte denne virksomheten en meget betydelig del av Tønsberg Boligs samlede virksomhet, med langt opp mot 90 prosent av de totale driftsinntekter. Entreprisvirksomheten ble avsluttet 1. desember dette året, da den ble overført til et nystiftet, heleiet datterselskap. Denne senere beslutning om reorganisering av konsernet kan ikke ha noen betydning for vurderingen av spørsmålet om fradragsrett for de kostnader som ble pådradd mens virksomheten ble drevet i morselskapet.

- (42) I de tilfeller der den inngående avgiften gjelder en anskaffet fysisk vare, har Høyesterett i flere dommer uttalt at det for fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21 er tilstrekkelig at oppførelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til betalerens avgiftspliktige virksomhet. Jeg viser til Høyesteretts dom Rt. 2005 side 951 (Porthuset) med henvisninger til tidligere praksis. Selv om det ikke er noe ubetinget krav om at anskaffelsene er til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten, jf. uttalelser om dette i Rt. 1985 side 93 (Sira-Kvina), vil en slik bruk likevel bidra til å synliggjøre tilknytningen. Dette vil formentlig være mest aktuelt der anskaffelsen gjelder fysiske gjenstander.
- (43) I den foreliggende sak, hvor anskaffelsen gjelder tjenester og ikke varer, vil det ikke være mulig å spore noen slik direkte fysisk tilknytning til en bestemt del av mottakerens virksomhet. Ved vurderingen av om anskaffelsen av tjenesten kan sies å være "til bruk i" en avgiftspliktig virksomhet, må man fortsatt se hen til om den kan sies å ha en naturlig og nær tilknytning til denne virksomheten. En slik tilknytning vil være til stede så fremt tjenesten kan sies å ha en klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten til den som har betalt for og krever avgiftsfradrag for tjenestene.
- (44) I vår sak har Tønsberg Bolig begrunnet sin interesse i å kjøpe advokattjenestene særlig i tre forhold: hensynet til selskapets renommé, nødvendigheten av oversikt over alle forhold for å kunne vurdere hvilke deler av virksomheten som kunne videreføres, og interessen i å unngå eller å redusere økonomisk tap som følge av egne garantistillelser.
- (45) Tønsberg Bolig har karakterisert sin aktivitet rettet mot Bygg Nor fra høsten 2004 som en opprydding for om mulig å forhindre at dette selskapet ble tatt under konkursbehandling. Ved denne oppryddingen påtok Tønsberg Bolig seg en betydelig økonomisk belastning. Jeg finner her grunn til å nevne at selskapets regnskap for 2005 viste et underskudd på vel 6,5 millioner kroner, og at det i årsberetningen for dette året heter at "noe av årsaken til årets negative resultat er overtakelse av prosjekter fra datterselskapet Bygg Nor AS og nødvendig opprydding i Bygg Nor AS". Både som følge av eierskapet og gjennom den måten selskapene ble drevet på, var det en nær forbindelse mellom dem, som rimeligvis var vel kjent hos aktørene i markedet. Jeg ser det slik at Tønsberg Bolig i den situasjon som var oppstått, hadde en klar interesse i å sørge for at datterselskapets forpliktelser ble ivarettatt på en forsvarlig måte, selv om dette førte til at morselskapet ble påført en betydelig økonomisk belastning. Jeg tilføyer at det normalt vil være en forventning om at et selskap i Tønsberg Boligs situasjon vil opptre på en slik måte, og at dette også regelmessig skjer i praksis. Jeg er følgelig kommet til at Tønsberg Bolig, av hensyn til sin fremtidige virksomhet, hadde en klar interesse i på denne måten å ivareta sitt renommé som en seriøs aktør i markedet.

- (46) Dette er alene ikke tilstrekkelig til å gi rett til avgiftsfradrag etter merverdiavgiftsloven § 21. Interessen må være knyttet til Tønsberg Boligs avgiftspliktige virksomhet, altså entreprenørvirksomheten. Som nevnt var det selskap som oppryddingen gjaldt, et rent entreprenørselskap. Tønsberg Bolig hadde selv kort tid forut for oppryddingen startet virksomhet som entreprenør ved å overta de av Bygg Nors prosjekter som konsernet selv var byggherre for, og senere ble også i alle fall ett av de eksterne prosjektene ferdigstilt. Regnskapstallene for 2005 viser at denne virksomheten allerede fra starten hadde et ikke ubetydelig omfang, og at den dette året utgjorde hovedtyngden av Tønsberg Boligs virksomhet. Selskapet hadde en åpenbar interesse i å opprettholde sitt renommé som en seriøs aktør. Dette gjaldt ikke minst overfor fremtidige oppdragsgivere, leverandører innenfor entreprenørvirksomheten og overfor finansieringsinstitusjoner.
- (47) Avgiftsmyndighetene har akseptert at de advokatutgifter som knyttet seg direkte til gjennomgåelse av prosjekter som senere ble overtatt av Tønsberg Bolig, gir rett til fradrag. Dette er imidlertid en for snever betraktningstype. Også utgifter knyttet til kontrakter som etter den nærmere vurdering ikke blir overtatt, må gi rett til fradrag. Etter min mening må også avklaring av spørsmål som mer indirekte knytter seg til overtakelse av entreprisekontraktene behandles på samme måte.
- (48) Jeg er på denne bakgrunn kommet til at det er tale om en interesse som gir rett til fradrag etter § 21.
- (49) Etter dette gjenstår spørsmålet om Tønsberg Bolig har krav på fullt fradrag for de advokatutgiftene som er omtvistet i saken. De pådradde kostnader hadde slik jeg har redegjort for, en direkte betydning for entreprenørvirksomheten i Tønsberg Bolig. Jeg finner det imidlertid også på det rene at det å ivareta Tønsberg Boligs alminnelige omdømme, på tilsvarende måte hadde betydning for de avgiftsfrie deler av Tønsberg Boligs virksomhet. Selskapets renommé var utvilsomt viktig også for selskapets overordnede forretningsidé. Jeg er allerede på dette grunnlag kommet til at det her bør skje en fordeling etter merverdiavgiftsloven § 23.
- (50) Staten har for Høyesterett også sterkt fremhevet at det er Tønsberg Boligs eierinteresse, den økonomiske verdi av Bygg Nor, som selskapet har ønsket å ivareta ved sin intervensjon. Jeg kan ikke se at det er treffende. Kjøpesummen ved det avtalte salget av Bygg Nor var noe under 2 millioner kroner, og oppgjøret bestod delvis av oppgjør for og overtakelse av fordringer. Som ledd i arbeidet med å finne en løsning i forholdet til kreditorene, måtte Tønsberg Bolig i stedet tilføre datterselskapet et konsernbidrag på 6,4 millioner kroner. Etter gjeldssaneringen i Bygg Nor var egenkapitalen i sin helhet tapt, og selskapets virksomhet er ikke gjenopptatt.
- (51) Derimot må det antas at ønsket om å begrense garantiansvaret var en medvirkende årsak til at Tønsberg Bolig pådro seg de aktuelle kostnadene. At dette var et medvirkende motiv har den ankende part holdt fast ved gjennom hele prosessen. Garantiansvaret var etter det opplyste ca. 10 millioner kroner, et noe høyere beløp enn det Tønsberg Bolig måtte tilføre datterselskapet for å oppnå en løsning med kreditorene.
- (52) Det må etter dette skje en fordeling av den inngående merverdiavgift. Fordelingen må ta hensyn til at advokatkostnadene må anses å være pådradd både i den avgiftspliktige entreprenørvirksomhet og i den avgiftsfrie virksomhet. Til den siste delen hører da både

ønsket om å beskytte kapitalbasen ved å unngå garantiansvaret og ønsket om å videreføre virksomheten knyttet til kjøp og salg av fast eiendom.

- (53) Partene er enige om at denne fordelingen bør skje etter avgiftsmyndighetenes nærmere vurdering ved den nye behandling av avgiftssaken. Det må her foretas en sammensatt vurdering som også tar hensyn til at kostnadene mest direkte er knyttet til Tønsberg Boligs entreprenørvirksomhet, og til at denne delen i det aktuelle regnskapsår utgjorde det vesentligste av omsetningen.
- (54) Min konklusjon blir etter dette at fylkesskattekontorets vedtak av 29. mars 2006 oppheves.
- (55) Anken har ført frem, og Tønsberg Bolig bør tilkjennes saksomkostninger for alle instanser. Saksomkostningene fastsettes i overensstemmelse med prosessfullmektigens saksomkostningsoppgave til kr 137 380 for tingretten og kr 240 880 for lagmannsretten, hvorav rettsgebyr til sammen utgjør kr 35 260, og for Høyesterett med kr 138 445, hvorav utlegg og rettsgebyr utgjør kr 28 445. Det samlede beløp blir etter dette kr 516 705.
- (56) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Vestfold fylkesskattekontors vedtak av 29. mars 2006 oppheves.
 2. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skattedirektoratet til Tønsberg Bolig AS 516 705 – femhundreogsekstentusensyvhundreogfem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.
- (57) Dommer **Skoghøy**: Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.
- (58) Det følger av merverdiavgiftsloven § 21 at en merverdiavgiftspliktig i sitt avgiftsoppgjør med staten kan kreve fradrag for inngående avgift på vare eller tjeneste "til bruk i" den avgiftspliktige virksomhet. Dette innebærer at det er netto verdiskapning i virksomheten som er avgiftspliktig. For at all netto verdiskapning i virksomheten skal bli avgiftsbelagt, må fradragsretten for inngående avgift begrenses til å gjelde inngående avgift på anskaffelser eller oppførelser som er til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige produksjon eller omsetning, eller som på annen måte er direkte og umiddelbart knyttet til denne. Dette vilkåret har i Høyesteretts praksis vært formulert som et krav om at anskaffelsen eller oppførelsen må være relevant for den avgiftspliktige virksomhet, og ha en naturlig og nær tilknytning til denne, se Rt. 1985 side 93 (Sira-Kvina), Rt. 2001 side 1497 (Norwegian Contractors), Rt. 2003 side 1821 (Hunsbedt), Rt. 2005 side 951 (Porthuset) og dom avsagt i dag i Bowling-saken (HR-2008-01107-A). Gjennom dette vilkåret angis ikke bare hvor nær tilknytning anskaffelsen må ha til den avgiftspliktige virksomhet i tilfeller hvor den avgiftspliktige også driver avgiftsfri virksomhet, men det fungerer også som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende og som en generell avgrensning av fradragsretten for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig virksomhet. Den omstendighet at anskaffelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig, er ikke tilstrekkelig for fradragsrett, jf.

Bowling-dommen avsnitt 38. For at det skal foreligge fradragsrett for inngående avgift, må anskaffelsen inngå som innsatsfaktor i den avgiftspliktige virksomhet, eller på annen måte være direkte knyttet til den produksjon eller omsetning som skjer i denne.

- (59) Som førstvoterende har redegjort for, faller de omtvistede advokattjenestene grovt i to kategorier. Jeg behandler først den del av advokattjenestene som gjelder *opprydningen i Bygg Nor*.
- (60) Etter det Tønsberg Bolig har opplyst, var bakgrunnen for anskaffelsen av disse advokattjenestene at det etter at avtalen av 29. juni 2004 om salg av aksjene i Bygg Nor til Jareteigen Sandblåseri AS ble hevet i oktober 2004, viste seg at Bygg Nor var kommet i en vanskelig økonomisk situasjon. Ifølge Tønsberg Bolig var det blant annet foretatt store innkjøp, inngått mange entreprisekontrakter og foretatt ansettelse som ikke var godkjent av Bygg Nors kompetente ledelse. Flere av Bygg Nors entrepriser var eller ble påstått å være misligholdt med det resultat at oppgjør fra oppdragstakere var holdt tilbake og kontrakter hevet. Dessuten fikk Bygg Nor problemer med skatte- og avgiftsmyndighetene. Den 24. januar 2005 avgav Vestfold fylkesskattekontor en bokettersynsrapport som avdekket betydelige regnskapsmessige mangler. Det ble i rapporten fremmet forslag til regnskapsendringer som medførte at Bygg Nor ble presentert for et skatte- og avgiftskrav på til sammen nesten 1,5 millioner kroner.
- (61) Den begrunnelse som Tønsberg Bolig har gitt for å engasjere seg i opprydningsarbeidet i Bygg Nor, er at Tønsberg Bolig hadde stilt garantier for Bygg Nors forpliktelser, og dersom Bygg Nor hadde blitt slått konkurs, ville det ha påført Tønsberg Bolig et betydelig tap. I tillegg til tap på garantier ville en konkurs i Bygg Nor ha påført Tønsberg Bolig et tap av markedsmessig omdømme. Før inngåelsen av avtalen om salg av aksjene i Bygg Nor til Jareteigen Sandblåseri AS var Bygg Nor et heleid datterselskap av Tønsberg Bolig. Denne avtalen ble aldri fullt ut gjennomført, og etter at aksjesalgsavtalen ble hevet, var Bygg Nor igjen et heleid datterselskap av Tønsberg Bolig. For Tønsberg Bolig var det viktig å synliggjøre at den situasjon som hadde oppstått i Bygg Nor, ikke var representativ for hvordan Tønsberg Bolig drev sin virksomhet.
- (62) Jeg har ikke noen grunn til å tvile på at Tønsberg Bolig i egen interesse fant grunn til å gripe inn. Tvert imot virker den begrunnelse som Tønsberg Bolig har gitt for sitt engasjement i opprydningen i Bygg Nor, bedriftsøkonomisk overbevisende. For at Tønsberg Bolig skal ha fradragsrett for inngående avgift på opprydningstjenestene, må imidlertid opprydningen inngå som et naturlig ledd i Tønsberg Boligs produksjon og omsetning av entreprenørytelser, og være direkte og umiddelbart knyttet til denne virksomheten. Det kan jeg ikke se er tilfellet. Selskaper som inngår i et konsern, er selvstendige avgiftssubjekter. Frem til våren/sommeren 2004 drev Tønsberg Bolig i tillegg til å være morselskap i Tønsberg Bolig-konsernet, hovedsakelig med oppkjøp, omsetning og utleie av fast eiendom. Fra 1. mai 2004 begynte selskapet også med entreprenørvirksomhet, og selskapet ble registrert i merverdiavgiftsmanntallet fra og med 3. avgiftstermin 2004. Denne virksomheten ble drevet til mot slutten av 2005. Fra 1. desember 2005 ble entreprenørvirksomheten utfisjonert til et annet selskap. Etter det Tønsberg Bolig selv har opplyst, var det faren for tap på garantier som selskapet hadde stilt for Bygg Nor, og risikoen for at Tønsberg Bolig skulle bli påført tap av omdømme i markedet, som var bakgrunnen for at Tønsberg Bolig påtok seg å rydde opp i Bygg Nor. Selv om opprydningen fremstår som en fornuftig forretningsmessig disposisjon, kan den ikke gi Tønsberg Bolig fradragsrett for inngående avgift. Disposisjonen har ikke noen

tilknytning til Tønsberg Boligs entreprenørvirksomhet, men har sin bakgrunn i selskapets eierforhold til Bygg Nor og påtatte garantiforpliktelser. Begge deler er avgiftsfri virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b nr. 4 bokstav b og e. For at en merverdiavgiftspliktig skal ha fradragsrett for inngående avgift på en advokattjeneste, må den inngå som innsatsfaktor i den avgiftspliktige virksomhet, eller på annen måte være direkte og umiddelbart knyttet til den produksjon eller omsetning som skjer i denne. Dette er ikke tilfellet for de advokattjenester Tønsberg Bolig kjøpte for å rydde opp i Bygg Nor. På dette grunnlag er jeg kommet til at Tønsberg Bolig ikke har fradragsrett for inngående avgift på disse advokattjenestene.

(63) Det neste spørsmål er om Tønsberg Bolig kan kreve fradrag for inngående avgift på den del av advokattjenestene som gjelder *reversering av aksjesalgsavtalen med Jareteigen Sandblåseri AS*.

(64) Jeg kan vanskelig se at reverseringen av aksjesalgsavtalen kan komme i noen annen stilling enn de øvrige opprydningsarbeidene. Rune Vedvik – som nå er styreleder i Tønsberg Bolig og tidligere blant annet har vært styreleder og daglig leder i Bygg Nor – har i sin skriftlige redegjørelse til Høyesterett gitt følgende forklaring på hvilken betydning reverseringen av aksjesalget hadde for virksomheten i Tønsberg Bolig:

”Den advokatbistand som ble anskaffet i forbindelse med reverseringen av avtalen, var nødvendig for å unngå at Bygg Nor AS’ oppdragsgivere ble skadelidende. Det var slik jeg ser det en forutsetning for hele det opprydningsarbeidet som ble igangsatt for å forhindre tap av Tønsberg Bolig AS’ omdømme. Ved å få reversert avtalen fikk Tønsberg Bolig AS kontroll over prosjektene Bygg Nor AS stod ansvarlig for, og mulighet til å ferdigstille disse med minst mulig skade for oppdragsgivere.”

(65) Som det fremgår av denne forklaringen, kan reverseringen av aksjesalgsavtalen ikke bedømmes separat. Den inngår som ledd i en samlet operasjon fra Tønsberg Boligs side for å ivareta selskapets omdømme i markedet og å forhindre at selskapet skulle bli påført tap på de garantier som det hadde stilt. På samme måte som de øvrige opprydningsarbeidene er reverseringen av aksjesalgsavtalen forretningsmessig vel begrunnet. Men dette er ikke tilstrekkelig for fradragsrett. Da reverseringen av denne avtalen ikke inngår som noe naturlig og direkte ledd i Tønsberg Boligs entreprenørvirksomhet, men har sin årsak i selskapets posisjon som tidligere eier av Bygg Nor og garantist for forpliktelser som dette selskap hadde påtatt seg, kan Tønsberg Bolig heller ikke ha fradragsrett for inngående avgift på de advokattjenester som selskapet har innkjøpt for å få gjennomført denne reverseringen. Verken forvaltning av aksjer eller ytelse av finansielle tjenester i form av garantistillelser er avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b nr. 4 bokstav b og e.

(66) Tønsberg Bolig har opplyst at selskapet i forbindelse med inngåelsen av aksjesalgsavtalen med Jareteigen Sandblåseri AS overtok ferdigstillingen av følgende entreprisprosjekter fra Bygg Nor:

- Bragernes Studenthjem i Drammen,
- Sandeheimen i Sande,
- Gamle Presterød Ungdomsskole,
- Horten Næringspark og
- Meierigården.

- (67) Dessuten ble det i aksjesalgsavtalen bestemt at Tønsberg Bolig vederlagsfritt skulle overta fra Bygg Nor driftsmidler ervervet før 23. november 2003.
- (68) I den utstrekning fullføringen av entreprisprosjekter som Tønsberg Bolig overtok, inngikk i selskapets entreprenørvirksomhet, har selskapet på vanlig måte fradragsrett for inngående avgift på varer og tjenester som ble innkjøpt til fullføringen av disse prosjektene. Jeg kan imidlertid ikke se at den omstendighet at Tønsberg Bolig som ledd i overdragelsen av aksjer i Bygg Nor til Jareteigen Sandblåseri AS overtok ferdigstillingen av enkelte entreprisprosjekter, kan begrunne fradragsrett for inngående avgift på advokattjenester som blir innkjøpt til å reversere aksjesalgsavtalen og gjennomføre opprydning i Bygg Nor. Reverseringen omfattet ikke de entreprisprosjektene som Tønsberg Bolig hadde overtatt. Heller ikke kan jeg se at det har noen betydning at Tønsberg Bolig i forbindelse med aksjesalget skulle overta driftsmidler fra Bygg Nor. Når Tønsberg Bolig ønsket å få aksjene tilbakeført, var det for å få kontroll over Bygg Nor. Som tidligere fremholdt, må fradragsretten for inngående avgift begrenses til å gjelde inngående avgift på varer og tjenester som blir anskaffet til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomhet, eller som på annen måte er direkte og umiddelbart knyttet til denne. Jeg kan ikke se at de advokattjenester som er blitt innkjøpt for å reversere aksjesalgsavtalen og få gjennomført økonomisk opprydning i Bygg Nor, har en slik direkte og umiddelbar tilknytning til Tønsberg Boligs produksjon og omsetning av entreprenørytelser at selskapet kan ha fradragsrett for inngående avgift på disse tjenestene.
- (69) Dersom Tønsberg Bolig skal få fradragsrett for inngående avgift på tjenester som er innkjøpt til reverseringen av aksjesalgsavtalen og opprydningen i Bygg Nor, vil det gi morselskap i et konsern fradragsrett for inngående avgift på kostnader til likvidasjon av datterselskap dersom morselskapet selv driver avgiftspliktig virksomhet. En så vidtgående fradragsrett vil gå langt ut over det som er formålet med merverdiavgiftsloven § 21. Som tidligere nevnt, er formålet med denne bestemmelsen å begrense avgiftsplikten til netto verdiskapning i den avgiftspliktige virksomhet. Hvis det skal gis fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser som ikke direkte og umiddelbart knytter seg til den avgiftspliktige produksjon eller omsetning, men som har en mer indirekte tilknytning til denne, vil ikke all netto verdiskapning i den avgiftspliktige virksomhet bli avgiftsbelagt.
- (70) Jeg stemmer etter dette for at lagmannsrettens dom stadfestes.
- (71) Dommer **Stabel:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Skoghøy.
- (72) Dommer **Endresen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Flock.
- (73) Dommer **Gussgard:** Likeså.
- (74) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Vestfold fylkesskattekontors vedtak av 29. mars 2006 oppheves.

2. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skattedirektoratet til Tønsberg Bolig AS 516 705 – femhundreogsekstentusensyvhundreogfem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: