



# NORGES HØYESTERETT

Den 20. juni 2008 avsa Høyesterett dom i

**HR-2008-01107-A, (sak nr. 2008/557), sivil sak, anke over dom,**

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten  
v/advokat Goud Helge Homme Fjellheim)

mot

Bowling 1 Strømmen AS

(advokat Cecilie Aasprong Dyrnes – til prøve)

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

- (1) Dommer **Stabel:** Saken gjelder merverdiavgift – spørsmålet om et selskap som både driver avgiftsfri og avgiftspliktig virksomhet kan trekke inngående merverdiavgift knyttet til den avgiftsfrie delen – bowling- og biljardvirksomhet – fra utgående avgift knyttet til den avgiftspliktige delen – kafé- og reklamesalgsvirksomhet.
- (2) Bowling1 Strømmen AS er et aksjeselskap i Bowling 1-kjeden. Det ble etablert i 1991 og har sine lokaler i Strømmen Storsenter. Lokalene er på ca. 1 600 m<sup>2</sup> og består av ett stort, åpent rom med bl.a. 13 biljardbord og 14 bowlingbaner. Midt i rommet er det en serveringsøy for bestilling av mat og drikke og en resepsjon for utleie/utlån av utstyr til bowling og biljard. Videre består lokalene av toaletter og lagerrom, samt to separate rom med glassvegger til bruk for lukkede arrangementer. Fastmontert ved utkastområdet for bowlingbanene er det plassert sittegrupper hvor man kan innta mat og drikke. I lokalene er det også reklameplakater og reklamespots, samt reklame på monitorer ved bowlingbanene, som i tillegg til reklamen også viser resultater fra spillet. Reklamen viser dels virksomhetens egne tilbud og dels annen reklame.
- (3) Bowling- og biljardvirksomheten er avgiftsfri etter merverdiavgiftsloven § 5 b nr. 12 – idrettsaktiviteter. Omsetningen knyttet til kafédriften og salg av reklame er imidlertid

avgiftspliktig. For årene 2003–2005 – som for tidligere år – hadde selskapet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 21 jf. § 23 og forskrift nr. 18 av 20. desember 1969 § 3 fradragsført inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser, blant annet strøm og renhold, med 26 % på den avgiftspliktige serveringsvirksomheten, basert på omsetningstall.

- (4) I februar 2006 søkte Bowling 1 Strømmen AS om fradrag for inngående avgift for fellesanskaffelser med en fordelingsnøkkel på 50 % for 2003–2005. Samtidig ble det – under henvisning til rettspraksis – gjort gjeldende at det også var grunnlag for å kreve 50 % fradrag for inngående avgift på utgifter til anskaffelser til og vedlikehold av bowlingbanene og biljardbordene. Utgiftene omfatter bl.a. reparasjon og reservedeler til bowlingmaskinene, bowlingkuler og kjegler, olje til å bone bowlingbanen, utskiftning av duk på biljardbordene og biljardkuler og kører. Ved Hedmark fylkesskattekontors vedtak 4. mai 2006 ble kravene avslått.
- (5) Bowling 1 Strømmen AS gikk til søksmål mot staten. Ved Oslo tingretts dom 9. mars 2007 ble staten frifunnet. Dommen hadde slik domsslutning:
- ”1. Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.
2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes saksomkostninger med kr. 40.000,- – førtitusen – med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven fra forfall til betaling skjer. Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.”
- (6) Bowling 1 Strømmen AS anket dommen. Den del av anken som gjaldt det forholdsmessige fradraget for fellesanskaffelser, ble frafalt under saksforberedelsen. Ved Borgarting lagmannsretts dom 4. februar 2008 ble fylkesskattekontorets vedtak opphevet for så vidt gjaldt nektelse av fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader til bowlinganlegg og biljardbord. Lagmannsrettens dom hadde slik domsslutning:
- ”1. Hedmark fylkesskattekontors vedtak 4. mai 2006 oppheves for så vidt gjelder nektelse av fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader til bowlinganlegg og biljardbord.
2. I saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten dømmes staten v/Hedmark fylkesskattekontor til å betale Bowling 1 Strømmen AS 138 850 – etthundreogtrettiåttetusenåttehundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom, med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd fra forfall til betaling skjer.”
- (7) Staten v/Skattedirektoratet har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen.
- (8) Det er lagt fram skriftlige erklæringer fra daglig leder i Bowling 1 Strømmen AS Ståle Johansen og daglig leder i Bowling 1 Franchise AS Roger Johansen, og omsetningsoppgaver, prislister og fotografier fra virksomheten. Saken står i det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten. Saken har vært prosedert og behandlet sammen med HR-2008-01108-A, (sak nr. 2008/106) Tønsberg Bolig AS mot staten v/Skattedirektoratet.
- (9) Staten v/Skattedirektoratet har i korte trekk gjort gjeldende:
- (10) Det er i utgangspunktet ikke fradragsrett for merverdiavgift ved anskaffelser i ikke avgiftspliktig virksomhet i utgående avgift for avgiftspliktig virksomhet. Loven skiller

skarpt mellom de to typer virksomhet – anskaffelser til hver av delene behandles avgiftsmessig forskjellig. Det eneste unntaket er felleskostnader som berører begge virksomheter under ett, der fradraget fordeles forholdsmessig, jf. merverdiavgiftsloven § 23. Utgiftene må da være til faktisk og direkte bruk i begge virksomheter. Bedriftsmessig og økonomisk tilknytning er ikke tilstrekkelig. En slik forståelse har verken støtte i lovtekst eller forarbeider.

- (11) Fradragsretten er knyttet til kostnadselementer som dekkes inn gjennom vederlag som det skal svares utgående avgift av. Hensikten er å unngå avgiftskumulasjon – systemet skal være nøytralt. Ved delt virksomhet kan full nøytralitet ikke oppnås. Hvis vederlaget for de avgiftsfrie ytelsene ikke dekker alle anskaffelsesomkostningene, vil de måtte innkalkuleres i vederlaget for den avgiftspliktige ytelsen. En generell fradragsregel som den lagmannsretten har statuert, vil innebære en statlig subsidiering av ikke avgiftspliktig virksomhet. Dette er en løsning lovgiver ikke har tenkt seg.
- (12) En korrekt vurdering tilsier at det ikke kan gis fradrag for anskaffelser av utstyr til bowling- og biljardvirksomheten. Dette er ikke innsatsfaktorer i serveringsvirksomheten. At virksomhetene drives sammen, og med en viss synergieffekt, er ikke tilstrekkelig. Fradrag vil i slike tilfelle uthule skillet mellom avgiftsfri og avgiftspliktig omsetning, som merverdiavgiftsloven bygger på.
- (13) Det finnes ikke høyesterettspraksis som støtter opp om lagmannsrettens konklusjon. De to dommene som gjelder virksomheter med både avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning – Hunsbedtdommen i Rt. 2003 side 1821 og Porthusetdommen i Rt. 2005 side 951 – gjaldt begge anskaffelser til bruk i begge deler av virksomheten. Fradrag ble gitt under henvisning til bestemmelsene om fellesanskaffelser. Fradragsrett for anskaffelser som bare er til bruk i avgiftsfri omsetning, utelukkende fordi det bedriftsøkonomisk er naturlig å drive virksomhetene sammen, vil være å gå et skritt videre.
- (14) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:
- ”Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.”**
- (15) *Bowling 1 Strømmen AS* har i korte trekk gjort gjeldende:
- (16) Merverdiavgiftsloven § 21 tar utgangspunkt i den avgiftspliktiges virksomhet, og gir i seg selv ingen begrensninger. Selv om det skilles mellom avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning, er det ikke fullt ut symmetri mellom inngående og utgående avgift. Selv om en del av virksomheten er fritatt for å betale utgående avgift, kan det gjøres delvis fradrag for inngående avgift. Lovens § 23 gir ikke noe selvstendig bidrag til tolkingen.
- (17) Det kan ikke settes andre kriterier for fradragsrett enn dem som er satt opp i Høyesteretts praksis, særlig i Hunsbedt- og Porthusetdommene, der det avgjørende er anskaffelsens relevans for den avgiftspliktige virksomheten. Dette har også støtte i lovens forarbeider. Hvis en anskaffelse har nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, er den fradragsberettiget. Det er ikke noe krav om at anskaffelsen er til direkte, faktisk bruk i begge deler av virksomheten, et forretningsmessig fellesskap er tilstrekkelig.
- (18) Forvaltningspraksis frem til de to høyesterettsdommene er ikke lenger relevant. Praksis etter dette er sprikende, og uansett ikke bindende.

- (19) Lagmannsretten tar et korrekt utgangspunkt når den legger vekt på den integrerte bedriftsøkonomiske tilknytningen mellom de to delene av virksomheten. Kafé- og reklamevirksomheten utgjør et vesentlig og nødvendig element i den avgiftsfrie omsetningen. Markedsføringen er i stor grad rettet inn mot virksomhetens samlede tilbud. Slik kombinert drift er vanlig og ofte nødvendig i bransjen i dag. Bowling 1 har utviklet et totalkonsept for å kunne øke kundegrunnet.
- (20) Virksomheten er totalt integrert. Det er ikke naturlig å se bowling- og biljardutstyret som utelukkende til bruk for spilldelen. Spillet er en del av totalopplevelsen for kafégjestene, og omvendt. Fortæring av mat og drikke foregår overalt i lokalet, også ved og av og til på biljardbordene.
- (21) Å gi fradragsrett i et tilfelle som dette, er ikke en utvidelse i forhold til Høyesteretts tidligere praksis, men en konsekvens av at det ikke lenger er et krav om at anskaffelsene primært skal være til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Ved delt virksomhet må det aksepteres at den næringsdrivende er delvis sluttbruker. Det er heller ikke et urimelig resultat, så lenge det bare er snakk om en delvis fradragsrett.
- (22) Bowling 1 Strømmen AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
  2. Bowling 1 Strømmen AS tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett, med tillegg av forsinkelsesrente fra 2 uker etter dommens forkynnelse og til betaling skjer”.
- (23) *Jeg er kommet til at anken må tas til følge.*
- (24) Spørsmålet i saken er om Bowling 1 Strømmen AS kan trekke inngående avgift ved kostnader til den avgiftsfrie bowling- og biljardvirksomheten fra i den utgående avgiften på den avgiftspliktige serverings- og reklamevirksomheten som drives i de samme lokalene.
- (25) Etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd kan en registrert næringsdrivende trekke inngående avgift på varer og tjenester ”til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kapittel IV” fra utgående avgift, når ikke annet er bestemt i kapittel VI. Kapittel IV regulerer hva som er avgiftspliktig omsetning. Det går klart frem av ordlyden i § 21 at fradragsretten ikke gjelder all virksomhet den avgiftspliktige driver, men bare den del som er avgiftspliktig. Dette er også uttrykkelig presisert i lovens forarbeider, jf. Ot.prp. nr. 17 (1968–69) der det heter på side 45:
- ”Merverdiavgiftens konkurransemessige nøytralitet oppnås gjennom den fradragsrett som de avgiftspliktige på de enkelte omsetningsledd forutsettes å ha for avgift på innkjøp til sin produksjons- og omsetningsvirksomhet (inngående avgift). Det hører med til systemet at virksomheter som omsetter varer eller tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt, ikke skal ha denne fradragsrett. Avgift på innkjøp til slik virksomhet må således innkalkuleres i vedkommende virksomhets omkostninger.”**
- (26) Merverdiavgiftsloven opererer altså med et funksjonelt virksomhetsbegrep. Der en og samme næringsdrivende driver virksomhet både i og utenfor loven, har loven en spesialbestemmelse i § 23, som lyder slik:

**”Registrert næringsdrivende kan fordele inngående avgift når varer og tjenester anskaffes til bruk under ett for virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV og til bruk som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift etter bestemmelsene i dette kapittelet. Dette gjelder ikke varer og tjenester av et slag som omsettes i virksomheten, jfr. § 14.”**

- (27) Ved forskrift 20. desember 1969 nr. 18 er det gitt regler om forholdsmessig fradrag for inngående avgift på varer og tjenester som anskaffes til bruk for virksomhetene under ett etter lovens § 23. Etter § 1 er grunnlaget for fordelingen varens eller tjenestens antatte bruk i den del av virksomheten som faller inn under loven. Fradrag kan kreves for den del av anskaffelsesprisen som svarer til denne antatte bruk. I merknadene til bestemmelsen er det presisert at næringsdrivende som også driver virksomhet utenfor loven, ikke har rett til fradrag for inngående avgift for anskaffelser til bruk i denne del av virksomheten. Regnskapet må derfor skille klart mellom anskaffelsene etter deres bruk i virksomheten.
- (28) Etter min mening følger det klart av lovens system at en inngående avgift, for å kunne trekkes fra, enten må knytte seg til den avgiftspliktige delen, eller være anskaffet under ett for den avgiftspliktige og den avgiftsfrie delen – det man kan kalle fellesutgifter – og da med en forholdsmessig del. For at fradragsrett skal bli aktuelt i vår sak, må det derfor dreie seg om slike fellesutgifter for Bowling 1s del. Noen kategori ut over dette kan det ikke være plass for. Dette er også lagt til grunn i forarbeidene til endringene i forbindelse med merverdiavgiftsreformen 2001, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) side 34 og 35, jf. også NOU 1991: 30 side 31.
- (29) Spørsmålet er så hvilket krav til tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet man kan stille til slike fellesutgifter. I forvaltningspraksis i årene etter lovens ikrafttredelse ble det praktisert en streng fortolkning av lovens uttrykk ”til bruk i” virksomheten, i den forstand at bare varer og tjenester til direkte faktisk bruk i virksomheten ga rett til fradrag etter § 21.
- (30) I Rt. 1985 side 93, Sira-Kvinadommen, slo Høyesterett imidlertid fast at et slikt krav ikke hadde støtte i lovens ordlyd og forarbeider, og at begrensningen lå i om tiltaket skulle være relevant for virksomheten. I Rt. 2001 side 1497, Norwegian Contractorsdommen, ble dette fastholdt og presisert. Problemstillingen i begge sakene var hvilken betydning oppofrelsen kunne sies å ha for den næringsdrivendes egen avgiftspliktige virksomhet. Spørsmålet var om investeringer og tiltak som kom andre rettssubjekter til gode, kunne trekkes fra.
- (31) Ingen av dommene gjaldt således direkte den problemstilling som er aktuell i vår sak, og som gjelder en situasjon der oppofrelsen, helt eller delvis, er pådratt som ledd i ikke avgiftspliktig virksomhet. I Rt. 2001 side 1497 sa førstvoterende uttrykkelig på side 1502, at det ”er ikke nødvendig å gå inn på tilfeller hvor oppofrelsen kan sies dels å gjelde virksomhet som ligger innenfor avgiftsområdet, dels virksomhet som ligger utenfor”. Slike situasjoner reiser særlige problemer, der behovet for presis avgrensning av fradragsretten må vurderes særskilt.
- (32) De to dommene som gjelder delt virksomhet – Hunsbedt og Porthuset – har derimot interesse. I Rt. 2003 side 1821 var spørsmålet om Hunsbedt Racing AS, som drev rallycrossvirksomhet og reklamevirksomhet knyttet til en og samme rallycrossbil, kunne trekke inngående avgift knyttet til bilen, som var anskaffet i den avgiftsfrie

rallycrossvirksomheten, fra utgående avgift i den avgiftspliktige reklamevirksomheten. Staten gjorde – under henvisning til avgiftspraksis – gjeldende at det i slike tilfelle måtte skilles mellom primærbruk og sekundærbruk. Hvis primærbruken av en vare eller tjeneste som ble anskaffet var i avgiftsfri virksomhet, kunne fradrag etter statens syn ikke skje.

- (33) Dette skillet ble forkastet av Høyesterett, som i avsnitt 39 uttalte at en slik forståelse representerte en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst. Forvaltningspraksis kunne derfor ikke tillegges nevneverdig vekt. I avsnitt 40 het det så:

**”Etter min oppfatning kan det ikke oppstilles andre vilkår for fradragsrett for inngående avgift enn at oppofrelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet. Hvorvidt det ved vurderingen av om en oppofrelse har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten, i enkelte tilfeller kan være et moment om primærbruken skjer i avgiftsfri virksomhet, finner jeg ikke grunn til å gå nærmere inn på. Det må imidlertid i så fall være tale om en virksomhet som er klart adskilt fra den avgiftspliktige virksomhet. Som tidligere nevnt, kan Hunsbedt Racing AS’ rallycrossvirksomhet ikke skilles fra reklamevirksomheten, men disse aktivitetene må anses å utgjøre integrerte deler av samme virksomhet, og vilkårene for fradragsrett er da oppfylt.”**

- (34) Fradrag ble derfor gitt etter merverdiavgiftsloven § 21 jf. § 23, jf. avsnitt 37. Det dreide seg om ett felles driftsmiddel – bilen – til faktisk bruk i begge virksomhetene. At bilen primært var anskaffet til rallycrosskjøring, fikk altså ikke betydning i den saken. Førstvoterende presiserte imidlertid uttrykkelig at situasjonen kunne vært annerledes dersom de to virksomhetene hadde vært klart atskilte.

- (35) I Rt. 2005 side 951 var spørsmålet om Porthuset AS, som leide ut en del av en bygning til hotellvirksomhet, kunne få forholdsmessig fradrag for byggekostnader ved oppføring av den del av bygget som refererte seg til hotellrom og fellesarealer, i utgående avgift knyttet til avgiftpliktig omsetning på hotellrommene, som minibar, betalingsfjernsyn og liknende. Utleie av hotellrom var på dette tidspunkt utenfor avgiftsområdet. Staten gjorde gjeldende at tilknytningen mellom denne omsetningen og oppføring og avgiftsfri utleie av hotellrom, var for løs og tilfeldig til at fradrag kunne skje.

- (36) Høyesterett var ikke enig. Etter at førstvoterende på vegne av flertallet i avsnitt 38 startet med å si at spørsmålet er om utgiftene til oppføring av den del av bygget som gjelder hotellrom til utleie, er relevante og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet i rommene, sa han i avsnitt 40:

**”Ved bedømmelse av om avgiftsfri utleie av hotellrom har en nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig ytelse i slike rom, må etter min mening tas utgangspunkt i at hoteller med samme forretningsområde som her, nesten uten unntak driver tilnærmet samme avgiftspliktige virksomhet i tilknytning til hotellrommene. Avgiftspliktig omsetning av slike varer og tjenester må anses som en del av hotellets samlede avgiftsfrie og avgiftspliktige virksomhet. Også hotellrom for overnatting er en innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige ytelse. Det er ikke noe krav om at avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet må utgjøre integrerte deler av samme virksomhet, jf. Rt. 2003 side 1821 avsnitt 40, som er gjengitt tidligere. Etter § 21 er det tilstrekkelig at oppofrelsen, slik det er presisert i Høyesteretts avgjørelser, er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten. ...”**

- (37) Først etter å ha konkludert med at hotellrommet var en innsatsfaktor for salg av avgiftspliktige ytelse, drøfter altså førstvoterende spørsmålet om naturlig og nær tilknytning. Det dreide seg da om fellesanskaffelser etter merverdiavgiftsloven § 23,

jf. dommens avsnitt 9. Omkostningene gjaldt byggekostnader ved oppføring av rommene med tilhørende fellesarealer, med andre ord de lokaler der den avgiftspliktige omsetningen fysisk fant sted. Det var således ikke snakk om fradrag for gjenstander i rommene som ikke knyttet seg til den avgiftspliktige omsetningen, som sengetøy, håndklær mv.

- (38) Skal jeg oppsummere rettstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig.
- (39) Når disse synspunktene skal anvendes på Bowling 1 Strømmen AS, viser jeg innledningsvis til at omkostninger knyttet til oppføring av det felles lokalet – i den grad det hadde vært en aktuell problemstilling – ville vært fradragsberettiget for en forholdsmessig del. Utgifter til anskaffelse og vedlikehold av inventar til felles bruk, samt renhold og andre tjenester, er også fradragsberettiget på tilsvarende måte, jf. merverdiavgiftsloven § 23. Spørsmålet i saken er om utgifter til anskaffelse og vedlikehold av driftsmidler i bowling- og biljardvirksomheten, skal gi fradragsrett. Disse driftsmidlene er ikke til faktisk bruk i serveringsvirksomheten. Det skjer ingen felles fysisk bruk – ut over den at utstyret er synlig i lokalene. Hovedtilknytningen er den rent bedriftsøkonomiske.
- (40) En slik tilknytning er det etter mitt syn ikke naturlig å karakterisere som en fellesutgift i merverdiavgiftslovens forstand. Som jeg har vist, ligger den også utenfor hva som har vært godtatt i de to tidligere høyesterettsdommene om spørsmålet. Jeg er derfor enig med staten i at fradragsrett for Bowling 1 Strømmen AS i et tilfelle som dette i høy grad ville være å gå et skritt videre. Jeg kan heller ikke se at det foreligger reelle grunner for å gå inn for en slik utvidelse. Som jeg var inne på innledningsvis, er merverdiavgiftsloven basert på at avgiften skal legges på siste omsetningsledd – sluttbrukeren – og på avgiftnøytralitet – i den forstand at avgift ikke skal legges på avgift.
- (41) Hensynet bak adgangen til fradrag for inngående avgift i utgående rekker ikke lenger enn at en avgift som faktisk er oppfret direkte i den avgiftspliktige virksomheten, trekkes fra. Åpnes det for adgang til å trekke fra avgift knyttet til virksomhet det ikke betales utgående avgift for, blir det en form for statlig subsidiering av denne del av virksomheten. Hensynet bak unntak for avgiftsplikt for visse virksomheter – som idrett i vår sak – tilsier ikke en slik forskjellsbehandling. I tillegg blir systemet uforutsigbart og lite oversiktlig.
- (42) Med mitt syn på saken er det ikke nødvendig med noen konkret vurdering av de enkelte driftsmidler i bowling- og biljardvirksomheten. Jeg tilføyer for ordens skyld at jeg ikke kan se at det at biljardbordene en sjelden gang dekkes på og brukes til matservering, og at biljarddukene ofte blir tilsølt fordi folk har med seg drikkevarer under spill, kan få betydning for mitt syn på hva som kan ses som felles driftsmiddel.
- (43) Anken har ført frem, og staten v/Skattedirektoratet må frifinnes. Saksomkostninger er ikke krevet.
- (44) Jeg stemmer for denne

D O M :

Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.

- (45) Dommer **Flock:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (46) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (47) Dommer **Endresen:** Likeså.
- (48) Dommer **Gussgard:** Likeså.
- (49) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.

Riktig utskrift bekreftes: