



NORGES HØYESTERETT

Den 26. mai 2008 avsa Høyesterett dom i

HR-2008-00930-A, (sak nr. 2008/58), sivil sak, anke,

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Gunnar O. Hæreid – til prøve)

mot

MMC Tendos AS

(advokat Helge Aarseth)

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

- (1) Dommer **Indreberg**: Saken gjelder gyldigheten av et vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift, og reiser spørsmål om konkursdebitors salg av en del av et varelager inngikk som ledd i overdragelse av virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6, og om kjøperen eventuelt har vært kvalifisert uaktsom ved å betale merverdiavgift og fradragføre denne.
- (2) Selskapet Optimar AS var et heleid datterselskap av Optimar Holding AS. Selskapet ble stiftet som følge av en fusjon, effektiv fra 2001, av en rekke mindre selskaper lokalisert på Sunnmøre. Optimar AS' virksomhet besto i utvikling, salg og produksjon av utstyr til fiskeri- og fiskeoppdrettsnæringen. Driften var delt i tre avdelinger – Optimar Handling, på Sula og i Herøy, Optimar Prosess, i Giske og Skodje, og Optimar Kulde, i Giske. Selskapet hadde også avdelinger i utlandet.
- (3) Driften i Optimar AS gikk etter hvert dårlig, og ved Sunnmøre tingretts kjennelse 3. februar 2003 ble det, etter begjæring om oppbud, åpnet konkurs i dette og holdingselskapet. Ved konkursåpningen hadde holdingselskapet følgende eiersammensetning:

Odim Holding Skodje AS	33 %
Tendos Eiendom AS	20 %
SND Vest AS	10 %
Andre	37 %

- (4) Daglig leder i Optimar Holding AS og Optimar AS var Asbjørn Solevågseide.
- (5) Optimar Herøy AS ble stiftet 7. februar 2003, og registrert i avgiftsmanntallet 28. februar 2003. Virksomhetens art er utvikling, salg og produksjon av utstyr til fiskeri- og oppdrettsnæringen, samt å delta i andre selskaper. Driften i selskapet kom i gang 17. februar 2003. Selskapet skiftet høsten 2004 navn til MMC Tendos AS. For enkelhets skyld refereres selskapet i hovedsak til som Optimar Herøy AS i det følgende. Selskapet hadde følgende eiersammensetning:
- | | |
|------------------------|------|
| Tendos Eiendom AS | 80 % |
| Odim Holding Skodje AS | 20 % |
- (6) Daglig leder i Optimar Herøy AS var Leif R. Gjelseth. Han var videre styreleder frem til 15. mars 2003. Gjelseth var også ansatt i det tidligere Optimar AS, og var daglig leder og styreleder i Tendos Eiendom AS.
- (7) Det ble videre kort tid etter konkursen stiftet følgende selskaper:
- (8) Optimar Kulde AS ble stiftet 7. februar 2003. Selskapet var 100 % eid av Optimar Herøy AS, daglig leder og styreleder var Leif R. Gjelseth.
- (9) Optimar Eiendom AS ble stiftet 11. februar 2003. Eiere var Optimar Herøy AS med 34 %, Giske kommune med 16,7 %, Asbjørn Solevågseide med 13,3 % og andre ansatte med 36 %. Daglig leder var Asbjørn Solevågseide, som også var styremedlem.
- (10) Optimar Giske AS ble stiftet 13. februar 2003. Selskapet var 100 % eid av Optimar Eiendom AS. Daglig leder var Asbjørn Solevågseide, som også var styremedlem.
- (11) Bostyret i Optimar AS/Optimar Holding AS besluttet 10. februar 2003 å abandonere fast eiendom, driftstilbehør, motorvogner, varelager og fordringer til konkursdebitor.
- (12) Den 11. februar 2003 kjøpte det som senere ble Optimar Herøy AS og Optimar Kulde AS alt driftstilbehør og motorvogner i Herøy og deler av driftsmidlene i Sula for 4 500 000 kroner, og fast eiendom på Sula for 2 000 000 kroner fra SND i egenskap av panthaver. Det ble ikke betalt merverdiavgift. Om dette het det i avtalen:
- ”Etter partenes oppfatning overdras anlegget som et going concern som ikke utløser merverdiavgift. Hvis det allikevel skulle vise seg at overdragelsen utløser merverdiavgift vil Kjøper måtte dekke dette i tillegg til kjøpesummen.”**
- (13) Kjøpesummen ble gjort opp ved at kjøper trådte inn som ny debitor for SNDs løpende pantelån til Optimar AS.
- (14) Samme dag kjøpte Optimar Kulde AS driftstilbehør ”tilknyttet kuldedelen” av SND som panthaver for 1 500 000 kroner. Avtalen inneholdt en tilsvarende klausul.
- (15) Andre rettigheter på Optimar AS’ hånd, som domenenavn, web-side og web-adresser, telefon- og faknummer, firma og varemerker, ble solgt av konkursboet til Tendos Eiendom AS og det som senere ble Optimar Eiendom AS ved avtale 11. februar 2003. Ved samme avtale ble videre overdratt rett til å forhandle om leiekontrakter, rett til å

forhandle om inntreden i leasingkontrakter, og rett til å forhandle om å tiltre kundekontrakter Optimar AS hadde inngått. Vederlaget var 250 000 kroner, og det ble ikke beregnet merverdiavgift, men inntatt et forbehold om at selger hvis avtalen utløste avgiftsplikt, var berettiget til merverdiavgift.

- (16) Noe over halvparten av varelageret til Optimar AS, som hadde en verdi på ca. 23 000 000 kroner, ble i samråd med panthaver DnB solgt til Optimarselskapene. Optimar Herøy AS kjøpte varer som i hovedsak befant seg i lokalene på Sula og i Herøy. Kjøpesummen inkludert merverdiavgift var 6 000 000 kroner, som i sin helhet ble betalt direkte til panthaveren, DnB. Også merverdiavgiftbeløpet gikk dermed til dekning av deler av fordringen DnB hadde mot Optimar AS.
- (17) Optimar Herøy AS fradragsførte merverdiavgiften med 1 161 290 kroner i sin avgiftsoppgave for første termin 2003. Møre og Romsdal fylkesskattekontor varslet 3. juli 2003 om mulig etterberegning, og ved vedtak 21. november 2003 ble det besluttet etterberegning av for mye fradragsført inngående merverdiavgift med 1 161 290 kroner, jf. merverdiavgiftsloven § 55 første ledd nr. 2. Det ble også ilagt tilleggsavgift med 20 %. Optimar Herøy AS påklaget vedtaket til Klagenemnda for merverdiavgift, som i vedtak 24. mai 2004 opprettholdt etterberegningen, men frafalt tilleggsavgiften.
- (18) Ved stevning 25. januar 2006 gikk MMC Tendos AS, tidligere Optimar Herøy AS, til sak mot staten ved Skattedirektoratet med påstand om opphevelse av Klagenemndas vedtak.
- (19) Oslo tingrett avsa dom 6. juni 2006 med slik domsslutning:
- ”1. Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.
 2. MMC Tendos AS betaler innen 2 – to – uker fra forkynnelse av denne dommen til staten v/Skattedirektoratet sakens omkostninger med 30 000 – trettitusen – kroner med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 fra forfall til betaling skjer.”
- (20) Tingretten kom etter en samlet vurdering til at det klart forelå en overdragelse av virksomheten i Optimar AS til den nye Optimargruppen, men i mindre omfang. Avtalen om salg av varelager inngikk i denne overdragelsen, og kjøpesummen skulle derfor ikke vært belastet med merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6. Tingretten fant også at Optimar Herøy AS hadde handlet klart uaktsomt ved å holde seg til de vurderingene DnB hadde gjort av avgiftsspørsmålet, og derved betale merverdiavgift som senere ble fradragsført. Det var derfor adgang til å foreta etterberegning, jf. merverdiavgiftsloven § 55 første ledd nr. 2.
- (21) MMC Tendos AS påanket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett. Borgarting lagmannsrett avsa 12. november 2007 dom med slik domsslutning:
- ”1. Vedtak fattet av Klagenemnda for merverdiavgift den 24. mai 2004, oppheves.
 2. I saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten betaler Staten v/Skattedirektoratet til MMC Tendos AS 256 852 – tohundreogfemtisekstusenåttehundreogfemtito – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum til betaling skjer.”

- (22) Lagmannsretten mente det kunne stilles spørsmål ved om ikke kontinuiteten i driften måtte anses for å være brutt, slik at avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6 ikke gjaldt. Det var imidlertid ikke nødvendig å ta endelig standpunkt til dette, fordi lagmannsretten mente det uansett ikke kunne anses kvalifisert uaktsomt av Optimar Herøy AS å komme til at selgeren hadde rett til å kreve merverdiavgift. Det subjektive vilkår for å foreta etterberegning etter merverdiavgiftsloven § 55 første ledd nr. 2 var dermed ikke oppfylt.
- (23) Staten v/Skattedirektoratet har påanket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. For Høyesterett er det fremlagt to skriftlige forklaringer og et nytt dokumentbevis. Saken står i det alt vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (24) Den ankende part, *staten v/Skattedirektoratet*, har i hovedsak gjort gjeldende:
- (25) Spørsmålet om det er skjedd en virksomhetsoverdragelse beror på en helhetsvurdering, jf. Rt. 2000 side 268 – Brødrene Gjermundshaugdommen – hvor det avgjørende er om det er slik sammenheng og kontinuitet mellom gammel og ny virksomhet at det foreligger overdragelse av virksomheten. En rekke momenter viser at det her er slik sammenheng og kontinuitet:
- (26) De nye Optimar-selskapene, som må sees i sammenheng, hadde som overordnet formål å drive videre en del av virksomheten i ”gamle” Optimar AS.
- (27) Det var en ytre kontinuitet, idet de nye selskapene overtok firmanavnet, kontaktkanaler, domenenavn, telefonnummer og telefaksnummer mv. På den måten beholdt de også den goodwill som var knyttet til Optimarnavnet. Det var også en indre kontinuitet, idet driftsmidler, lokaler og varelager ble overtatt. Det var de samme sentrale personer i ledelsen, og omtrent halvparten av de ansatte i Optimar AS ble ansatt i de nye Optimar-selskapene. Dermed ble også kunnskap, som er viktig i denne virksomheten, i stor grad overført. Det er ikke noe krav at alle delene av den tidligere virksomheten videreføres fullt ut – poenget med en virksomhetsoverdragelse er ofte å skalle av deler som går dårlig.
- (28) Kundefordringer ble ikke overtatt, men dette var ikke et naturlig element. DnB hadde pant i disse, og var bedre skikket til å drive inn fordringer. Heller ikke kundeavtaler ble overtatt, noe som uansett ville krevd samtykke fra kundene, men de nye selskapene sikret seg rett til å forhandle med kundene, og selskapet har bekreftet at kundene var de samme.
- (29) Nye Optimar tok på seg gamle Optimars pantegjeld til SND på 6,5 millioner kroner.
- (30) Det er ikke noe krav etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6 at det ikke skal skje noe driftsavbrudd, og konkurs utelukker ikke at det skjer en virksomhetsoverdragelse. Her har uansett driftsavbruddet vært så kort at det må sies å ha vært kontinuerlig drift.
- (31) Det følger av dette at salget av varelageret utvilsomt skjedde som ledd i en virksomhetsoverdragelse, og det skulle ikke vært betalt merverdiavgift av salget.
- (32) I denne saken har kjøper samme kunnskap som selgeren om de faktiske forhold, og ved vurderingen av om det subjektive vilkår for å etterberegne avgiften er oppfylt, er spørsmålet derfor om kjøperen har visst at eller gjort tilstrekkelig for å bringe på det rene

om salget av varelageret var å anse som et ledd i en virksomhetsoverdragelse. Hensynet til avgiftssystemets effektivitet, den strenge behandlingen av rettsvillfarelse i strafferetten og hensynet til harmonisering med EU-retten – hvor det kun kreves simpel uaktsomhet – tilsier et strengere aktsomhetskrav enn det lagmannsretten har lagt til grunn.

- (33) Her har kjøperen kjent til bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6. Kjøperen har hatt som klart formål å drive virksomheten videre, og har også i ettertid gitt uttrykk for at det var det som skjedde. Rettstilstanden ble avklart i Brødrene Gjermundshaugdommen, hvor det også ble gitt anvisning på at fylkesskattekontoret i slike tilfeller kunne kontaktes. Dommen er omtalt i sentral avgiftsrettslig litteratur. De nye Optimar-selskapene hadde inngått avtaler med SND og konkursboet der salget ble betraktet som avgiftsfrie ledd i virksomhetsoverdragelse med forbehold om korrigerende i ettertid. En tilsvarende fremgangsmåte kunne vært brukt ved kjøp av varelageret. Kjøperen må også ha visst at fylkesskattekontoret kunne og burde kontaktes.
- (34) Det var ikke annet tidspress enn det som fulgte av ønsket om å komme raskt i gang med virksomheten. I denne situasjonen var det ikke tilstrekkelig å basere seg på synet til revisorer som ikke kan ha kjent til Brødrene Gjermundshaugdommen, og på en telefonsamtale med en advokat i et revisjonsselskap, som det for øvrig ikke er mulig å finne ut noe om innholdet av.
- (35) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:
- ”1. Dommen i tingretten vert stadfesta.
 2. Staten v/Skattedirektoratet vert tilkjent sakskostnader for Høgsterett og lagmannsretten med tillegg av renter etter forseinkingsrentelova § 3 frå forfall til betaling skjer.”
- (36) Ankemotparten, *MMC Tendos AS*, har i hovedsak gjort gjeldende:
- (37) Lagmannsrettens dom er riktig. Det forhold at merverdiavgiften i dette tilfellet endte opp hos konkursdebitors bankforbindelse, DnB, og ikke hos staten, er en konsekvens av lovens system som avgiftsmyndighetene er godt kjent med. Det blir galt å bebreide kjøperen for det.
- (38) Det skjedde ingen virksomhetsoverdragelse, og dette var klarere da varelageret ble overdratt, ultimo februar 2003, enn da det ble inngått avtale med SND og konkursboet den 11. februar 2003.
- (39) I den helhetsvurderingen som det er gitt anvisning på i Brødrene Gjermundshaugdommen, er det et spørsmål om graden av identitet og kontinuitet. Det må i vurderingen legges betydelig vekt på at overdragelsen av en del av varelageret til Optimar Herøy AS skjedde etter at Optimar AS var tatt under konkursbehandling. Selve konkursåpningen innebærer så mange forstyrrende elementer at det bare unntaksvis kan anses å være skjedd en virksomhetsoverdragelse etter en konkurs. Avgiftsmyndighetene har operert med et krav om at en transaksjon i slike tilfeller klart må fremtre som overdragelse av igangværende bedrift med alle funksjoner.
- (40) En rekke funksjoner ble ikke overtatt – og her skiller saken seg på flere punkter fra saken i Brødrene Gjermundshaugdommen. Leieavtalen til lokalene på Herøy, og alle de ansatte,

ble sagt opp av konkursboet. Ca. halvparten av de ansatte som hadde vært knyttet til gamle Optimar AS' virksomhet på Herøy, ble etter hvert ansatt av Optimar Herøy AS, men på nye betingelser. Virksomheten på Sula, som hadde hørt under samme avdeling i gamle Optimar AS, ble ikke startet opp på ny slik man hadde ønsket. Videre var det ingen aktivitet i regi av verken det nye eller det gamle selskapet i perioden 3. til 17. februar. Utestående fordringer og leverandørgjeld ble ikke overtatt, noe som kom forstyrrende inn i forholdet til kunder og leverandører med krav mot gamle Optimar AS. Heller ikke igangværende prosjekter eller service-forpliktelser ble overtatt. Det er også et moment at det på grunn av konkursen kom inn tre aktører på selgersiden: konkursdebitor, panthaveren SND og boet.

- (41) Optimar Herøy AS opptrådte ikke kvalifisert uaktsomt, slik det må kreves for at tilbakeføring av den fradragsførte merverdiavgift kan skje. Det kan ikke stilles store krav til kjøpers aktsomhet. Det er et grunnleggende prinsipp at det er fradragsrett for betalt merverdiavgift, og det er primært selgerens oppgave å vurdere avgiftsspørsmålet. Kjøperens plikt må begrense seg til å reagere der selgerens krav ikke kan være riktig – en annen ordning ville gå ut over effektiviteten i omsetningen. Det kan ikke utledes av Brødrene Gjermundshaugdommen at fylkesskattekontoret må kontaktes – aktsomhetsplikten må være oppfylt hvis man søker råd hos en kompetent person.
- (42) Både DnB og revisor la til grunn at salget av varelager var avgiftspliktig, og det forelå et tidspress fordi det var viktig å komme i gang med virksomheten før Optimar AS' tidligere kunder og ansatte henvendte seg til andre leverandører og arbeidsgivere. Da Optimar Herøy AS krevde fradrag, var det dessuten klart at det ikke kom i gang virksomhet på Sula. Lagmannsretten fant det tvilsomt om dette dreide seg om en virksomhetsoverdragelse. Når lagmannsretten finner dette tvilsomt, må man være innenfor det nedslagsfeltet hvor begge løsninger har gode grunner for seg. Da kan ikke vurderingen Optimar Herøy AS foretok være kvalifisert uaktsom.
- (43) MMC Tendos AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Lagmannsrettens dom stadfestes.**
 2. **MMC Tendos AS tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett.”**
- (44) *Jeg er kommet til samme resultat som tingretten.*
- (45) Spørsmålet i saken er om avgiftsmyndigheten hadde adgang til å korrigere Optimar Herøy AS' omsetningsoppgave for første termin 2003 med for mye fradragsført inngående merverdiavgift, eller med andre ord, om Optimar Herøy AS kunne nektes fradrag for merverdiavgift som etter avtalen inngikk i betalingen for den del av varelageret til Optimar AS som ble kjøpt av Optimar Herøy AS.
- (46) En omsetningsoppgave som er uriktig, kan fravikes, jf. merverdiavgiftsloven § 55 første ledd nr. 2. Spørsmålet er om det var uriktig å kreve fradrag for merverdiavgiften fordi salget ikke var merverdiavgiftspliktig. Det beror på om salget må anses å ha skjedd ”som ledd i overdragelse av virksomheten eller del av denne til ny innehaver”, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6, som i slike tilfeller gjør unntak fra hovedregelen om avgiftsplikt i lovens § 13.

- (47) Høyesterett har i "Brødrene Gjermundshaugdommen" inntatt i Rt. 2000 side 268, behandlet spørsmålet om hva som skal til for at det skal foreligge en hel eller delvis virksomhetsoverdragelse i relasjon til merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6. Brødrene Gjermundshaug AS (BG) hadde overdratt en rekke driftsmidler til det nystiftede selskapet Brødr. Gjermundshaug Anlegg AS (BGA) over en periode på seks måneder før det ble åpnet konkurs i BGs bo. BGA betalte merverdiavgift, men fakturabeløpene, inkludert merverdiavgift, gikk i sin helhet til nedbetaling av BGs gjeld til pantekreditorer. BG verken innberettet alle salgene eller betalte avgift til avgiftsmyndigheten. Om vurderingen etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6 uttalte førstvoterende på side 274 blant annet:

"Hvorvidt overdragelsen av driftsmidlene inngår som ledd i en hel eller delvis overdragelse av virksomheten, må bero på en konkret vurdering hvor mange momenter kan være relevante. Da de faktiske forhold varierer fra bransje til bransje, vil de ulike momentene ha forskjellig vekt i de ulike relasjonene."

- (48) Det fremheves også at virksomhetsoverdragelse kan foreligge ved suksessiv overdragelse. Etter å ha redegjort for utviklingen i BG, formulerte førstvoterende vurderingstemaet slik:

"Spørsmålet blir etter dette om BGs virksomhet må anses opphørt uten å være overdratt til BGA slik at § 16 nr. 5 ikke kommer til anvendelse, eller om det er en slik sammenheng og kontinuitet mellom BGs og BGAs virksomhet at det foreligger "overdragelse" av virksomheten."

- (49) I tråd med anvisningen om en helhetsvurdering gjennomgikk førstvoterende deretter formålet med det nye selskapet, dets eierforhold og ledelse, og hva som skjedde med BGs oppdrag, ansatte, gjeld, postboksadresse, telefonnummer, øvrige driftsmidler og lokaler. Konklusjonen var at det forelå en virksomhetsoverdragelse.
- (50) En tilsvarende vurdering må foretas her. Ved denne vurderingen kan ikke Optimar Herøy AS betraktes isolert fra de øvrige selskapene som ble opprettet kort etter konkursen i Optimar AS. Oppsplittingen i flere selskaper skyldtes et ønske om å spre risiko – problemer i ett ledd skulle ikke velte hele lasset, som daglig leder Leif Gjelseth uttalte i Sunnmørsposten 11. februar 2003. Jeg kan ikke se at det i denne sammenheng har betydning at også kommunen og de ansatte bidro til det som i samme artikkel ble omtalt som "redningsaksjonen", ved å kjøpe aksjer i Optimar Eiendom AS, som eide Optimar Giske AS.
- (51) Avtalen 11. februar 2003 mellom konkursboet på den ene siden og Tendos Eiendom AS og det som senere ble Optimar Eiendom AS på den andre, vitner om et ønske om, og en strategi for å oppnå sammenheng og kontinuitet. Avtalen omfattet kjøp av telefon- og telefaksnummer, domenenavn, web-adresse, web-side, rett til å forhandle om å tiltre leiekontrakter og andre kontrakter Optimar AS hadde inngått, rett til å overta firmanavnet Optimar AS og Optimar Holding AS, rettigheten til tidligere firma/varemerke spesifisert til MMC, Fodema, Tendos og Odim Skodje og rettigheter til å forhandle om inntreden i leasingkontrakter for Optimar AS og Optimar Holding AS.
- (52) Jeg nevner også at navnelikheten mellom det nye og gamle selskapet, med den muligheten det gir for å nyte godt av det gamle selskapets omdømme eller goodwill, tillegges vekt i Brødrene Gjermundshaugdommen.

- (53) Den 11. februar 2003 ble også fast eiendom med påstående produksjonsanlegg i Sula kommune overtatt med sikte på videre drift. Betydningen av at dette ikke ble noe av, kommer jeg tilbake til. Videre ble driftstilbehør og motorvogner i Herøy og Sula overtatt. Oppgjør skjedde her ved overtakelse av pantelånet Optimar Holding AS hadde hatt. Også dette vitner om ønske om kontinuitet, og aktive skritt for å oppnå dette.
- (54) De nye Optimar-selskapene kjøpte noe over halvparten av varelagrene til Optimar AS. Det er lagt til grunn av tingretten og lagmannsretten at kontrakten om Optimar Herøy AS' kjøp av varelager, ble inngått 28. februar 2003. Det fremgår imidlertid av et brev fra DnB til Asbjørn Solevågseide 14. februar 2003 at man i møte dagen før var blitt enige om salget av hele varelageret. Det ble senere utarbeidet kontrakter om dette, men det er uklart om og eventuelt når de ble undertegnet. Uansett må det legges til grunn at selv om ikke alle detaljene var klarlagt, ble avtalen om kjøp av varelageret inngått 13. februar 2003.
- (55) Det fremstår i lys av den raske etableringen av de nye selskapene etter konkursen og avtalene som ble inngått, som klart at initiativtakerne bak de nye Optimar-selskapene hadde som formål å komme i gang raskest mulig med den virksomheten som var blitt avbrutt av konkursen i Optimar AS, med unntak av virksomheten på Skodje. Dette fremgår også av den tidligere omtalte artikkelen i Sunnmørsposten 11. februar 2003, som refererer uttalelser blant annet fra Gjelseth og Solevågseide på en pressekonferanse hos SND i Ålesund 10. februar.
- (56) Ankemotparten har imidlertid fremhevet at konkursen innebar et så forstyrrende element at det ikke kan være tale om en tilstrekkelig kontinuitet.
- (57) Konkursen medførte et driftsavbrudd. Virksomheten stanset 3. februar 2003, men var i gang igjen 17. februar. Et slikt opphold kan ikke i seg selv være tilstrekkelig til å si at virksomheten ikke videreføres.
- (58) Etter konkursen var det heller ikke tale om å videreføre virksomheten på Skodje, og virksomheten på Sula viste seg ganske snart umulig å fortsette fordi de ansatte startet konkurrerende virksomhet. Når det i Brødrene Gjermundshaugdommen tales om sammenheng og kontinuitet, må imidlertid ikke dette forstås som et krav om at den nye virksomheten må ha samme omfang som den tidligere. Unntaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6 kommer til anvendelse også der omsetningen inngår som ledd i overdragelse av *en del av* en virksomhet. Dette må uten videre gjøre det uproblematisk at Skodjeavdelingen ikke ble videreført. At det også skjedde en uventet avskalling på Sula, hvor planen var å ansette 15 av de 50 tidligere ansatte man ville tilby jobb i Optimar Herøy AS, kan heller ikke være avgjørende. Spørsmålet må være om den virksomheten som faktisk ble drevet i Optimar Herøy AS, var en videreføring av en del av den tidligere virksomheten i Optimar AS.
- (59) Dette har også betydning når det gjelder vurderingen av det som skjedde med arbeidsstokken. De ansatte ble sagt opp av konkursboet, men halvparten ble ansatt i de nye Optimar-selskapene. Ser man dette i sammenheng med avskallingen av virksomheten på Skodje og i Sula, har de nye selskapene langt på vei vært bemannet med tidligere ansatte. Dette er et viktig bidrag til kontinuiteten i denne typen virksomhet, hvor kunnskap og kundekontakt står helt sentralt. Også i selskapenes ledelser inngikk de samme personene.

- (60) Det er på det rene at de nye selskapene ikke overtok kundekontrakter, kundefordringer eller forpliktelser overfor leverandørene til Optimar AS. De hadde imidlertid kjøpt retten til å forhandle med kundene av konkursboet, og Optimar Herøy AS har også opplyst i møte med fylkesskattekontoret at kundene var de samme, idet dette var en definert gruppe. Også kundekartoteket ble delvis overtatt. Jeg nevner at avgiftsmyndigheten ikke har satt som vilkår for virksomhetsoverdragelse at den nye eieren overtar utestående fordringer og gjeld til leverandører, se Merverdiavgiftshåndboken fra 2002 side 249. Jeg har også vanskelig for å se at det kan være avgjørende at de nye selskapene ikke har overtatt kundefordringer og leverandørgjeld, selv om jeg er åpen for at dette kan ha skapt misnøye hos kunder med reklamasjonskrav og leverandører med pengekrav mot Optimar AS. På den annen side viser slik misnøye at kunder og leverandører har opplevd at de har forholdt seg til den samme virksomheten.
- (61) Også uttalelser fra involverte som ligger nær opptil begivenhetene, signaliserer en oppfatning om at de nye selskapene har overtatt virksomheten til Optimar AS. I Odim Holding Skodje AS' årsberetning for 2002 heter det at "Odim Holding Skodje AS har investert i en 20 % eierandel i det nystartede Optimar Herøy AS, som har overtatt vesentlige deler av virksomheten i det tidligere Optimar Holding AS". Og på Optimars hjemmeside på internett ble det opplyst at Optimar Herøy AS er en videreføring av tidligere Tendos AS – et selskap som ble fusjonert med Optimar AS i 2001.
- (62) Samlet vurdert finner jeg det ikke tvilsomt at det til tross for konkursen var en slik sammenheng og kontinuitet at man her sto overfor en virksomhetsoverdragelse. Salget av en del av varelageret til Optimar Herøy AS inngikk som et ledd i denne virksomhetsoverdragelsen, og selger skulle derfor ikke kreve merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6.
- (63) For å kunne etterberegne merverdiavgift har det i praksis vært lagt til grunn at feil i omsetningsoppgaven ikke er tilstrekkelig. Det er også et vilkår at kjøperen har vært klar over eller har utvist kvalifisert uaktsomhet med hensyn til selgerens manglende rett til å oppkreve avgift. Jeg viser til redegjørelsen og drøftelsen i Brødrene Gjermundshaugdommen i Rt. 2000 side 268 på side 276 til 277.
- (64) Der man som her finner de samme personene på selger- og kjøpersiden, vil de faktiske forhold være like godt kjent av begge. Det kan derfor ikke oppstå spørsmål om kjøperen hadde plikt til å undersøke de faktiske forhold nærmere. Spørsmålet blir om kjøperen Optimar Herøy AS, kjente til eller burde ha gjort mer for å skaffe seg kunnskap om at selgeren etter loven ikke hadde rett til å kreve merverdiavgift.
- (65) Ankemotparten har riktignok anført at det er kjøperens kunnskap om de faktiske forhold på tidspunktet da fradrag for avgift ble krevd, som er avgjørende. Denne kan være en annen enn kunnskapen selgeren hadde da avgiften ble krevd. Dette kan jeg imidlertid ikke se kan være riktig. Hvorvidt det var adgang til å kreve avgift – og dermed for kjøperen til å kreve fradrag – må bero på forholdene på det tidspunktet avgiften ble krevd. Dersom varelageret ble solgt som ledd i en virksomhetsoverdragelse og derfor ikke skulle vært avgiftsbelagt, blir det med andre ord ikke mer berettiget å kreve fradrag for avgiften dersom det på fradragstidspunktet skulle ha blitt klart at det ikke lot seg gjøre å videreføre virksomheten.

- (66) Det er på det rene at ledelsen i Optimar Herøy AS kjente til bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6. Det er også ubestridt at DnB la til grunn at salget var avgiftspliktig. Det var flere møter med DnB, som hadde pant i varelageret, og på ett av møtene deltok både tidligere revisor for Optimar AS og revisor for Tendos Eiendom AS. Man skal også ha kontaktet revisjonsselskapet Ernst & Young, uten at jeg finner å kunne legge vesentlig vekt på dette. Det er ikke ført nærmere bevis for innholdet i den samtalen. Jeg legger imidlertid til grunn at Gjølseth var bistått av revisor for Tendos Eiendom AS under forhandlingene om varelagersalget, og at også han ga uttrykk for at salget var avgiftspliktig.
- (67) Ankemotparten har fremhevet at man her er innenfor et område hvor begge løsninger av spørsmålet om § 16 første ledd nr. 6 kommer til anvendelse har gode grunner for seg – noe som illustreres av lagmannsrettens dom – og at det da ikke kan kreves mer i retning av undersøkelser enn det som ble gjort. Det er vist til at sentral litteratur på området henviser til uttalelser fra Klagenemnda for merverdiavgift, hvor det fremgår at unntaket for avgiftsplikt i § 16 første ledd nr. 6 bare gjelder der transaksjonen utad klart fremtrer som overdragelse av en igangværende bedrift med alle funksjoner.
- (68) Det er riktig at litteraturen som forelå på salgstidspunktet henviste til slike uttalelser, se for eksempel Merverdiavgiftshåndboken 1. utgave 2002, hvor det bl.a. vises til Klagenemndas avgjørelse 30. november 1993 – Nidelv Båtbyggeri AS. Nidelv Båtbyggeri AS hadde overtatt driftsmidler og varelager fra AS Nidelv Boat etter at AS Nidelv Boats konkursbo hadde abandonert dem, men dette ble ikke sett som et ledd i en virksomhetsoverdragelse. Jeg bemerker at i motsetning til i Nidelv Båtbyggerisaken skjedde det i vår sak overføring av mer enn driftsmidler og varelager, jf. avtalen med konkursboet 11. februar 2003 om rett til å forhandle om å tiltre kontrakter og bruke telefon- og telefaksnummer, web-adresse mv. Viktig er det også at den samme litteraturen henviste til Brødrene Gjermundshaugdommen og den helhetsvurderingen denne gir anvisning på. Ledelsen i Optimar Herøy AS og dennes rådgivere kunne derfor ikke uten videre basere seg på hvordan Klagenemnda for merverdiavgift i saker forut for denne dommen hadde vurdert rekkevidden av unntaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6.
- (69) Staten har anført at det følger av Brødrene Gjermundshaugdommen at man i en situasjon som denne må søke veiledning hos fylkesskattekontoret. I dommen heter det:
- ”Det må legges til grunn at han var klar over bestemmelsen, idet han påberopte seg den i opphørsmeldingen for Nye Midtskogen Steinindustri AS, som ble innsendt 30. november 1990. Det kunne derfor synes naturlig å søke veiledning hos Hedmark fylkesskattekontor.”**
- (70) Det gis her en anvisning på hvordan man kan opptre for å være sikker på å oppfylle aktsomhetsplikten. Jeg nevner at det fremgikk av merverdiavgiftshåndboken fra 2002 på side 252 at dommen inneholder “[u]ttalelser om selgers aktsomhetsplikt vedrørende manglende kontakt med avgiftsmyndighetene”. I 2000 kom det også bestemmelser om bindende forhåndsuttalelser i merverdiavgiftsloven kapittel XIVa. Jeg kan likevel ikke se at en henvendelse til avgiftsmyndighetene kan være den eneste måten plikten kan oppfylles på. Det må vurderes konkret både i lys av hvor pålitelig veiledning man kan få fra andre kilder, og de konkrete omstendighetene i saken, om en slik henvendelse skulle vært foretatt.

- (71) Ankemotparten har fremhevet at det var behov for å agere raskt for ikke å miste kunder og arbeidstakere, og at det derfor ikke ville være tid til å vente på en uttalelse fra avgiftsmyndighetene. Det kan ikke være tvil om at det må ha fremstått som viktig å få gjennomført kjøpet av varelageret raskt, slik at driftsavbruddet ble kortest mulig. I motsetning til i Brødrene Gjermundshaugdommen var det imidlertid ikke tale om press fra kreditorene, men om et ønske fra de involverte om å komme i gang raskt. Jeg kan heller ikke se at det var nødvendig å avgjøre avgiftsspørsmålet like raskt som salget. I avtalene med konkursboet og med SND var det forutsatt at avgift ikke skulle betales, men at dette eventuelt kunne skje senere dersom forutsetningen skulle vise seg å være feil. Man kunne forholdt seg på samme måte når det gjaldt varelageret.
- (72) Nettopp de andre avtalene ga også kjøperen en særlig oppfordring til å undersøke avgiftsspørsmålet grundig. I avtalene med SND ble det lagt til grunn at det dreide seg om overdragelser i et "going concern". Som nevnt legger jeg til grunn at varelagersalget skjedde den 13. februar 2003, dvs. omtrent samtidig med avtalene med SND. Men også dersom spørsmålet om merverdiavgift ikke kom opp før i slutten av februar, hadde man, dersom man mente det var skjedd endringer i forutsetningene etter SND-avtalene som kunne ha betydning for avgiftsspørsmålet, en sterk oppfordring til å foreta en grundig undersøkelse av avgiftsspørsmålet. Konsekvensene av å legge til grunn et annet syn på avgiftsspørsmålet, var jo at Optimar Herøy AS fikk fradrag for ca. 1,1 million kroner, uten at et tilsvarende beløp ble innbetalt til avgiftsmyndighetene, noe Optimar Herøy AS var klar over.
- (73) Jeg er kommet til at Optimar Herøy AS ikke foretok tilstrekkelig grundige undersøkelser. Selskapet kunne ikke basere seg på at DnB anså salget som avgiftspliktig, i og med at DnB var mottaker av kjøpesummen og kunne ha en egeninteresse i at kjøperen betalte merverdiavgift. I den aktuelle situasjonen, hvor det var klart at man ønsket å fortsette virksomheten, mange momenter trakk i retning av at man her sto overfor en virksomhetsoverdragelse, og man uttrykkelig hadde gitt uttrykk for at det var tale om overdragelse av virksomhet i avtalene med SND, burde avgiftsmyndighetene vært kontaktet eller annen særlig kyndig veiledning vært innhentet da det oppsto spørsmål om å løse avgiftspliktspørsmålet annerledes ved varelagersalget. Optimar Herøy AS opptrådte dermed kvalifisert uaktsomt, og vedtaket om å etterberegne avgiften er dermed gyldig.
- (74) MMC Tendos AS har etter dette tapt saken fullstendig, og skal etter hovedregelen i tvistemålsloven § 172 første ledd, jf. § 180 annet ledd pålegges å erstatte statens saksomkostninger for alle instanser. Jeg kan ikke se at det er grunnlag for å gjøre unntak fra hovedregelen. Staten ble tilkjent saksomkostninger med 30 000 kroner i tingrettens dom, som stadfestes. For lagmannsretten krevde staten 21 610 kroner i saksomkostninger. For Høyesterett er det krevd dekning av 70 000 kroner i salær og 13 562 kroner i kopiering. Dette godtas. I tillegg kommer gebyr med kroner 23 220,-.
- (75) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett betaler MMC Tendos AS til staten v/Skattedirektoratet 128 392 –

etthundreogtjueåttetusentrehundreognittito – 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.

- (76) Dommer **Bruzelius:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (77) Dommer **Oftedal Broch:** Likeså.
- (78) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (79) Justitiarius **Schei:** Likeså.
- (80) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett betaler MMC Tendos AS til staten v/Skattedirektoratet 128 392 – etthundreogtjueåttetusentrehundreognittito – 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: