



NORGES HØYESTERETT

Den 16. februar 2011 avsa Høyesterett dom i

HR-2011-00363-A, (sak nr. 2010/1709), sivil sak, anke over dom,

Invex AS

(advokat Rune H. Eriksen)

mot

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Steffen Kvisler – til prøve)

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

- (1) Dommer **Møse**: Saken gjelder spørsmålet om et selskap som kjøpte et varelager som var beheftet med pant, skal få fradrag for inngående merverdiavgift når det var klart at utgående merverdiavgift ikke ville bli betalt fordi selgeren var konkurs og hele kjøpesummen skulle innbetales til panthaver til nedbetaling av gjeld.
- (2) Badehuset Norge AS, heretter kalt Badehuset, drev butikker som solgte baderomsinnredning. Bedriften ble 15. oktober 2008 tatt under konkursbehandling etter begjæring om oppbud. I brev neste dag til styremedlem Jan Feldborg meddelte bobestyreren at varelageret ble abandonert som overbeheftet etter konkursloven § 117 b.
- (3) DnB NOR Bank ASA, i det følgende omtalt som banken, anmeldte 20. oktober 2008 et krav på 10 254 050,09 kroner i Badehusets konkursbo. Bakgrunnen var at bedriften hadde et gjeldsbrevlån til banken på 10 millioner kroner. Bankens sikkerhet var en pantobligasjon i varelageret, en factoringavtale på samme beløp, samt en

selvskyldnerkausjon begrenset til 11,5 millioner kroner fra Gimle Finans AS og Kristiania Eiendomsforvaltning AS.

- (4) Ved avtale 28. oktober 2008 solgte Badehuset varelageret til bedriften Invex AS, heretter Invex, som drev i samme bransje. Det fremgikk av avtalens punkt 1 at kjøpesummen skulle gå til innfrielse av bankens krav i konkursboet, samt at Invex var innforstått med at selger var under konkursbehandling. Punkt 4 hadde slik ordlyd:

”Kjøpesum

For varelageret betaler Kjøper til Selger kr. 10,9 mill inkl mva. (kr. 8,72 mill + mva). Kjøpesummen skal uavkortet gå til innfrielse av DnB NOR Bank ASA sitt tilgodehavende i konkursselskapet (Selger) slik kravet fremkommer pr. konkurseråpningstidspunktet. Overskytende skal anvendes til delvis inndekning av DnB NOR Bank ASA sitt tilgodehavende i Sør Øst AS (org. Nr. 9903 46 909), et datterselskap til Badehuset Norge AS.”

- (5) Styremedlem Jan Feldborg undertegnet på vegne av Badehuset. For Invex undertegnet styreleder Gudleiv Bjørklund. Banken samtykket i egenskap av panthaver til inngåelsen av avtalen.
- (6) Bjørklund eide 90 prosent av Gimle Finans AS, som eide 30 prosent av Badehuset og 100 prosent av Invex. Han hadde tidligere vært styremedlem i Badehuset.
- (7) Feldborg var på avtaletidspunktet eneste styremedlem i Badehuset og hadde tidligere en kort tid vært daglig leder i selskapet. Han var dessuten daglig leder i Invex og varamedlem i styret.
- (8) Badehuset utferdiget 30. oktober 2008 faktura for kjøp av varelageret til bokført verdi 8 720 000 kroner, samt 25 prosent merverdiavgift på 2 180 000 kroner, til sammen 10,9 millioner kroner.
- (9) Etter forutgående varsel traff Skatt øst 1. april 2009 vedtak om at fradragsført inngående merverdiavgift hos Invex skulle tilbakeføres med 2 189 950 kroner. Vedtaket var truffet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 55 første ledd nr. 2. I begrunnelsen ble det lagt vekt på at samme personkrets var involvert i begge selskaper, og at Invex allerede på kjøpstidspunktet visste at konkursdebitor ikke aktet å innberette eller innbetale merverdiavgiften.
- (10) Invex anla sak om gyldigheten av vedtaket. Oslo tingrett avsa 1. desember 2009 dom med slik domsslutning:

”1. Staten v/Skatt Øst frifinnes.

2. Invex AS pålegges innen 2 – to – uker å betale i saksomkostninger til Staten v/Skatt Øst kr 33 850,- – treogtredvetusenåttehundreogfemtikroner0/00. I tillegg kommer rettsgebyr til Staten.”

- (11) Invex anket til Borgarting lagmannsrett, som 6. september 2010 avsa dom med slik domsslutning:

”1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Invex AS til Staten v/Skatt Øst 43.376 – førtitretusentrehundreogsyttiseks 00/100 – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.”

- (12) Lagmannsretten fant at det måtte innfortolkes et aktsomhetskrav i merverdiavgiftsloven § 21 om inngående merverdiavgift, og at kjøperen på en illojal måte hadde søkt å omgå en sentral bestemmelse i avgiftssystemet.
- (13) Invex har anket til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse.
- (14) Den ankende part – *Invex AS* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (15) Invex har etter merverdiavgiftsloven § 21 fradragsrett for inngående merverdiavgift. Fradragsretten er ikke avskåret fordi kjøperen er kjent med at selger ikke vil innbetale utgående avgift. Det er heller ikke til hinder for fradrag at det foreligger et delvis interessefellesskap mellom Invex og kausjonistene for Badehusets lån til banken. Invex har ikke opptrådt på bedragerilignende måte, men kjøpte varelageret for videresalg av forretningsmessige grunner.
- (16) Merverdiavgiftsloven § 21 gir ikke tilstrekkelig klar hjemmel for å avskjære fradrag. Kravet til forutberegnelighet er strengt, siden fradragsretten er beskyttet som eiendomsrett etter Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) første tilleggsprotokoll (P-1) artikkel 1. I statlige utredninger fra 1992 og 2009 er det uttalt at reglene om fradrag ved abandonering i konkurs er uklare, men staten har ikke fulgt dette opp med lovendring.
- (17) Rettspraksis gir heller ikke støtte for å avskjære fradragsrett. Det er en mangel at lagmannsretten ikke drøftet betydningen av Rt. 2000 side 268, som er direkte relevant. Forvaltningspraksis er verken klar eller langvarig og har derfor liten rettskildemessig betydning. Reelle hensyn, herunder formålene bak avgiftssystemet, tilsier at det gis fradrag.
- (18) Selv om merverdiavgiftsreglene i EU ikke er en del av EØS-avtalen, må de tillegges vekt ved tolkningen av § 21 siden norsk rett presumeres å være i samsvar med folkeretten. Avskåret fradragsrett er ikke i samsvar med EU-domstolens praksis, og strider dessuten mot EMK P-1 artikkel 1 samt diskrimineringsforbudet i konvensjonens artikkel 14.
- (19) Invex AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. Vedtak fattet av Skatt øst 1. april 2009 oppheves.**
- 2. Invex AS tilkjennes saksomkostninger for ting-, lagmanns- og Høyesterett.”**
- (20) Ankemotparten – *Staten ved Skatt øst* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (21) Det følger av merverdiavgiftsloven § 21 at Invex ikke har rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Omsetningen er avgiftspliktig. Fradrag er avskåret når kjøper og selger har felles forståelse om at avgiften ikke skal betales, ikke minst hvis det er inngått avtale for å sikre at staten ikke skal få avgiften, og dette skjer i kjøperens interesse.

- (22) Selv om ordlyden i § 21 ikke gir noen sterk forankring for å nekte fradrag, følger resultatet av merverdiavgiftslovens system og bærende hensyn. Uttalelser i offentlige utredninger fører ikke til motsatt resultat. Rettspraksis har etablert et aktsomhetskrav, som Invex ikke har oppfylt. Etter forvaltningspraksis gir kunnskap hos kjøper om selgers manglende betaling, grunnlag for å nekte fradrag.
- (23) Merverdiavgiftsretten i EU er ikke en del av EØS-retten og har derfor ikke betydning som tolkningsmoment. Under enhver omstendighet er det ikke riktig at EU-domstolen ville godtatt fradragsrett i vår sak. EMK P-1 artikkel 1 om eiendomsrett og konvensjonens artikkel 14 om diskriminering gir ikke grunnlag for å kreve fradrag.
- (24) Staten har nedlagt slik påstand:
- ”1. Anken forkastes.**
- 2. Staten v/ Skatt øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.”**
- (25) *Mitt syn på saken:*
- (26) Spørsmålet i saken er om avgiftsmyndighetene hadde adgang til å korrigere omsetningsoppgaven fra Invex for femte termin 2008 ved å tilbakeføre fradragsført inngående merverdiavgift.
- (27) Avgjørende er hvordan merverdiavgiftsloven § 21 skal tolkes. Etter bestemmelsen kan en registrert næringsdrivende trekke inngående merverdiavgift på varer og tjenester fra utgående avgift når ikke annet følger av andre bestemmelser. Etter § 4 defineres utgående avgift som avgift som skal beregnes og betales av omsetning, mens inngående avgift påløper ved kjøp av varer og tjenester.
- (28) Det følger av § 22 at visse typer varer og tjenester er unntatt fra retten til å gjøre fradrag for inngående avgift. Videre la Kjæremålsutvalget i Rt. 1994 side 889 til grunn at fradrag kan nektes dersom kjøper utviser kvalifisert uaktsomhet med hensyn til om selgeren ikke var registrert i avgiftsmanntallet og dermed ikke betalte merverdiavgift. Rettspraksis har også fastslått at det ikke er fradragsrett hvis omsetningen er fritatt for avgiftsplikt etter § 16 nr. 6 fordi den skjer ”som ledd i overdragelse av virksomheten eller del av denne” og kjøperen er klar over eller utviser kvalifisert uaktsomhet med hensyn til selgerens manglende rett til å oppkreve avgift, jf. Rt. 2008 side 727 avsnitt 63 med henvisning til Rt. 2000 side 268 på side 276 til 277.
- (29) I vår sak er det ikke bestridt at det skulle beregnes merverdiavgift etter hovedreglene i §§ 10 og 13. Spørsmålet er om det likevel er grunnlag for å nekte fradrag.
- (30) Innledningsvis bemerker jeg at regelen i § 21 er uttrykk for et gjensidighetsprinsipp. Utgående og inngående avgift korresponderer og nøytraliserer hverandre. Begrunnelsen for kjøperens fradragsrett er at samme avgift innbetales til staten av selgeren som utgående avgift, med det resultat at det er siste kjøper som til slutt betaler den endelige avgift. Siktemålet er at bestemmelsene virker konkurransemessig nøytralt, og å forhindre avgiftsmessige ulikheter mellom de næringsdrivende.
- (31) Ordlyden i § 21 om adgangen til å trekke fra inngående avgift er generell og unntaksfri. Invex har fremhevet at det må kreves klar hjemmel for å nekte fradrag. Jeg er enig i at

lovskravet kan tilsi varsomhet ved tolkningen av bestemmelsen. På den annen side må loven tolkes i lys av sitt formål. Illustrerende er adgangen til gjennomskjæring i skatteretten. Det er sikker rett at det kan etableres skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel, dersom dette er nødvendig for å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket. Dette har også vært lagt til grunn ved arveavgift, jf. Rt. 2006 side 1199 avsnitt 50 til 56.

- (32) Etter mitt syn er det ikke noe til hinder for å legge lignende synspunkter til grunn ved tolkningen av merverdiavgiftsloven. At fradrag for inngående merverdiavgift etter omstendighetene kan nektes uten at det uttrykkelig følger av § 21, har ikke bare vært lagt til grunn av klagenemnda for merverdiavgift, men også i rettspraksis. Jeg viser her til Agder lagmannsretts dom, inntatt i RG 2008 side 914, hvor en kjøper av blant annet et abandonert varelager hadde sikker kunnskap på avtaletidspunktet om at selger – konkursdebitor – ikke kom til å betale avgift. Selger og kjøper hadde samme ledelse og samme eierinteresser. Anken til Høyesterett ble ikke tillatt fremmet av ankeutvalget (HR-2008-1227-U). Det bør samtidig presiseres at lagmannsretten i sine premisser langt på vei hadde antydnet at det i realiteten forelå en virksomhetsoverdragelse, slik at det ikke skulle ha vært belastet avgift, jf. § 16 nr. 6.
- (33) Før jeg går inn på de konkrete omstendigheter i vår sak, vil jeg knytte noen generelle bemerkninger til den situasjon som foreligger når en konkursdebitor selger eiendeler som er abandonert som overbeheftet etter konkursloven § 117 b. I et slikt tilfelle får debitor rådigheten tilbake og kan omsette eiendelene, med den følge at han plikter å betale merverdiavgift. Siden det normalt foreligger begrensninger i debitors mulighet og rett til å selge pantsatte aktiva, er det i praksis ikke uvanlig at konkursdebitor og panthaver samarbeider om salg av slike abandonerte eiendeler, men at salget skjer i konkursskyldnerens navn, slik at avgiften påhviler ham og ikke panthaver.
- (34) Dersom panthaveren beholder hele vederlaget, vil konkursdebitor ikke ha penger til å betale utgående merverdiavgift. Er kjøperen klar over dette, vil det oppstå spørsmål om han kan kreve fradrag for inngående avgift. Staten har gjort gjeldende som et generelt synspunkt at kjøperen ikke kan få fradrag der partene hadde en felles forståelse om at avgiften ikke skal innbetales. I alle fall må dette gjelde der kjøperen har inngått en avtale som sikrer at merverdiavgiften går til et annet formål enn innbetaling til staten, og der dette skjer i hans egeninteresse.
- (35) Etter mitt syn hefter det svakheter ved kriteriet ”felles forståelse”. Jeg finner støtte for dette ved å se hen til lovendringsforslag som har vært fremsatt for å klargjøre avgiftsmessige spørsmål ved konkurs. Av interesse er for det første en rapport avgitt 30. juni 1992 av en arbeidsgruppe nedsatt av Finansdepartementet om merverdiavgiftens stilling ved tiltredelse av pant, abandonering og tvangsauksjon. Her heter det:

”Hovedproblemet ved omsetning som finner sted i forbindelse med at skyldneren har kommet i en misligholdssituasjon er at merverdiavgiften i stor utstrekning synes å komme pantekreditorene til gode på bekostning av staten. Staten taper på denne måten inntekter, noe som etter arbeidsgruppens vurdering skyldes pantekreditorenes tilpasning i forhold til et utilstrekkelig merverdiavgiftssystem. Den kontakt arbeidsgruppen har hatt med danske og svenske myndigheter har gitt inntrykk av at de samme svakheter gjør seg gjeldende i systemet der og gir seg utslag form av tapte inntekter til statskassen til fordel særlig for finansinstitusjoner med pantesikret krav. Problemene skyldes i utgangspunktet at regelverket ikke er godt nok utviklet med

hensyn til de ulike omsetningssituasjonene som kan oppstå i forbindelse med panthaveres dekningsaksjon i og utenfor konkurs.”

- (36) For å bøte på disse problemene, foreslo arbeidsgruppen blant annet en endring i merverdiavgiftsloven – § 38 a – om at panthaver skulle bli ansvarlig for merverdiavgiften ved konkursdebitors omsetning av abandonerte eiendeler når panthaver mottar vederlaget, inklusive avgiften. Forslaget ble ikke fulgt opp.
- (37) I NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser drøftes i avsnitt 10.6 ulike tiltak mot merverdiavgiftsunndragelser. Etter å ha redegjort for gjeldende rett, vurderte utvalget avgiftsspørsmål i forbindelse med kjøp av abandonerte eiendeler, jf. særlig side 215 og 236. I Prop. 1 LS (2010–2011) på side 91 uttaler Finansdepartementet om utvalgets forslag:

”Til sist foreslo utvalget å nekte fradrag ved selgers manglende innbetaling av avgift. Etter dagens regler er det staten som bærer risikoen ved at selger ikke innbetaler oppkrevd merverdiavgift. Utvalget foreslår imidlertid at denne risikoen overføres til kjøperen i tilfeller hvor han vet at selgeren ikke kommer til å innbetale avgiften, eller utviser grov uaktsomhet i relasjon til dette.

Høringsinstansene som kommenterte forslaget, var kritiske til å innføre en slik bestemmelse. Skattedirektoratet har vurdert forslaget nærmere og peker på at det strider mot det grunnleggende prinsippet i merverdiavgiftssystemet om at risikoen for selgers manglende innbetaling påligger staten og ikke kjøper. Direktoratet finner videre at bestemmelsen kan føre til avgiftskumulasjon samt by på en rekke utfordringer med hensyn til å påvise sikker kunnskap eller grov uaktsomhet hos kjøper. Regelen er også egnet til å ramme lojale næringsdrivende som har kunnskap om at selgeren har betalingsvansker, men som likevel velger å opprettholde forretningsforholdet til selger. Skattedirektoratet anser derfor at forslaget er lite treffsikkert for å motvirke avgiftsunndragelser.

Departementet er enig i vurderingene som er gjort av Skattedirektoratet. Departementet vil derfor ikke gå videre med dette forslaget.”

- (38) I Skattedirektoratets uttalelse, som Finansdepartementet henviser til, heter det:
- ”Selv om det nærmere innholdet vil fastsettes i gjennom rettspraksis og forvaltningspraksis, mener Skattedirektoratet at det kan være grunn til å revurdere den foreslåtte lovteksten, slik at retten til fradrag kun nektes i tilfeller der en transaksjon skjer i forståelse mellom partene. (Erfaring tilsier at å avgrense det til tilfeller der det foreligger interessefellesskap kan bli for snevert.)”**

- (39) Situasjonen er dermed at det ved flere anledninger er fremmet lovforslag om en generell regulering av når kjøper skal ha fradrag for inngående merverdiavgift ved omsetning av abandonerte eiendeler, men at de ikke er blitt vedtatt. Det er også grunn til å merke seg at det generelle kriterium staten har foreslått i vår sak, ”felles forståelse”, er svært likt Skattedirektoratets alternativ til lovforslaget i NOU 2009: 4. Denne formuleringen er ikke fulgt opp. Heller ikke den rettspraksis jeg har vist til foran, gir holdepunkter for denne formulering.
- (40) På denne bakgrunn finner jeg at det ikke er rettskildemessig grunnlag for å anvende statens formulering som veiledende i vår sak. Det må i tilfelle være en lovgiveroppgave å innføre et slikt generelt kriterium, som vil måtte utformes i lys av de mange ulike situasjoner som kan oppstå ved abandonering i konkurs. På den annen side viser formuleringen ”lite treffsikkert for å motvirke avgiftsunndragelser” at man ikke alltid er

avskåret fra å nekte fradrag for inngående avgift i tilfeller hvor kjøpesum inkludert merverdiavgift innbetales panthaver.

- (41) Jeg ser nå nærmere på saksforholdet i vår sak. Ifølge punkt 4 i avtalen om salg av varelageret fra Badehuset til Invex skulle kjøpesummen "uavkortet" gå til innfrielse av bankens krav i konkursboet. Salgssummen var fastsatt til "kr. 10,9 mill inkl. mva. (kr. 8.72 + mva)". Som nevnt var bankens tilgodehavende hos Badehuset omtrent 10,2 millioner. Det var videre fastsatt at det overskytende skulle gå til delvis dekning av bankens tilgodehavende i Badehusets datterselskap Sør Øst AS. Også av punkt 1 fremgikk det at kjøpesummen skulle gå til innfrielse av bankens krav i konkursboet, og videre at Invex var innforstått med at Badehuset var under konkursbehandling. Til slutt i avtalen samtykket banken som panthaver i at den ble inngått.
- (42) På bakgrunn av formuleringene kan det etter mitt syn ikke være tvil om at formålet med avtalen var å sikre bankens krav, og at det – til tross for avtalens henvisning til merverdiavgift – ikke var meningen at noe av beløpet skulle gå til innbetaling av slik avgift. Lagmannsretten har videre lagt til grunn at pengene ikke en gang var innom Badehuset.
- (43) Badehuset og Invex, samt banken, hadde felles interesse i denne ordningen, samt i at beløpet ble satt så høyt som mulig. Og for Invex' eier, Gimle Finans AS, medførte avtalen at man slapp å gjøre opp noen del av selskapets kausjonsforpliktelser for Badehusets gjeld. Det er også grunn til å merke seg at andre bud på varelageret lå lavere enn budet fra Invex. Det er opplyst i anken at budene lå opp mot 6,5 millioner kroner med tillegg av merverdiavgift. At salgssummen inklusive merverdiavgift ble satt slik at banken dermed også fikk dekket pantegjelden til Badehusets datterselskap, understreker transaksjonens karakter av å være arrangert og ikke i samsvar med reelle verdier.
- (44) I tillegg til avtalens innhold kom det forhold at Feldborg og Bjørklund, som undertegnet avtalen, begge var eller hadde vært involvert i de to selskapene. Feldborg var eneste styremedlem i Badehuset, samt daglig leder og varamedlem av styret i Invex. Bjørklund hadde eierinteresser i alle involverte selskaper, og hadde tidligere vært styremedlem i Badehuset.
- (45) Dette arrangementet, med det sterke interessefelleskap som forelå, må få betydning ved vurderingen av Invex' senere krav om fradrag for inngående merverdiavgift. Avtalen var ikke i samsvar med den symmetri mellom utgående og inngående avgift som loven bygger på, jf. mine tidligere bemerkninger om lovens ordning. Tvert om var hensikten at selgerens avgift skulle benyttes til nedbetaling av lån og frigivelse av kausjonsforpliktelser, noe alle de involverte var fullt innforstått med. Det er da ikke urimelig at det ikke gis fradrag for kjøpers avgift. En slik løsning er på linje med den rettspraksis som allerede er nevnt, og jeg bemerker at vår sak er svært parallell til saksforholdet i RG 2008 side 914.
- (46) Anførselen fra Invex om at et slikt resultat strider mot EU-retten, kan heller ikke føre frem. Det er enighet om at merverdiavgiftsretten innen EU ikke utgjør en del av EØS-avtalen. Allerede av den grunn kan det ikke bli tale om å sette den løsning som følger av interne rettskilder til side, sml. Rt. 2005 side 607 avsnitt 65–67. Men jeg finner heller ikke grunnlag for at EU-domstolens praksis fører til fradragsrett i vår sak, for eksempel slik at fradrag bare kan nektes ved svik. Invex har vist til den prejudisielle avgjørelsen i sakene

C-439/04 og C-440/04 Axel Kittel mot Belgia. Til dette bemerkes at selv om det spørsmål Domstolen var forelagt gjaldt ”momssvig”, inneholder avgjørelsen flere uttalelser om nasjonale myndigheters adgang til å bekjempe også avgiftsunndragelse og misbruk når det foreligger objektive holdepunkter for det, jf. avsnitt 54–57.

- (47) Endelig har Invex gjort gjeldende at avskåret fradragsrett medfører brudd på EMK P-1 artikkel 1, som gir rett til å få nyte sin eiendom (”possessions”) i fred. Jeg nevner først at dette begrepet er autonomt, men eiendelen må ha et tilstrekkelig grunnlag i nasjonal rett. Klageren må kunne argumentere for at han har en berettiget forventning (”legitimate expectation”) om å nyte godt av kravet. Ifølge konvensjonspraksis er det ikke tilstrekkelig bare å ha en prosedabel sak, og mitt syn er som nevnt at kravet på fradrag for inngående merverdiavgift klart ikke kan føre frem. Det er derfor – slik jeg ser saken – tvilsomt om kravet fra Invex faller inn under eiendomsbegrepet, slik at artikkel 1 overhodet kommer til anvendelse.
- (48) Under enhver omstendighet kan det ikke bli tale om å konstatere krenkelse. Etter artikkel 1 annet avsnitt har statene en betydelig skjønnsmargin ved inndrivelse av skatter og avgifter. Invex har vist til Den europeiske menneskerettsdomstols dom 22. april 2009 i saken ”Bulves” AD mot Bulgaria. Men i den saken hadde det tatt lang tid før klageren fikk anledning til å nyte godt av den rett han hadde til fradrag, og staten mottok dessuten avgiften to ganger, jf. særlig avsnitt 71. Vår sak ligger helt annerledes an, og jeg finner det klart at denne anførselen ikke kan føre frem. Det samme gjelder konvensjonens artikkel 14 om diskriminering.
- (49) Anken må etter dette forkastes.
- (50) Staten har nedlagt påstand om saksomkostninger for Høyesterett. Jeg finner at det ikke bør tilkjennes omkostninger for noen instans. Saken gjelder et spørsmål som ikke tidligere har vært prøvd av Høyesterett, og det har prinsipiell interesse, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.
- (51) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
 2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.
- (52) Dommer **Normann**: Jeg er kommet til at anken må tas til følge, og stemmer for at vedtak fattet av Skatt øst 1. april 2009 oppheves.
- (53) Jeg ser ikke bort fra at det også på merverdiavgiftens område kan være et visst rom for å gjøre unntak til skade for den private part på ulovfestet grunnlag. Jeg viker imidlertid tilbake for å oppstille et unntak fra merverdiavgiftsloven § 21 i en situasjon som denne, hvor departementet ved flere anledninger har hatt spørsmålet oppe til vurdering, men har unnlatt å fremme et lovforslag. Departementets drøftelse av spørsmål knyttet til regulering av avgiftsspørsmål i forbindelse med kjøp av abandonerte eiendeler, viser at man her står overfor vanskelige avveininger med hensyn til hvorledes en generell regel best kan utformes, jf. Prop. 1 LS (2010–2011) side 91 som er sitert av førstvoterende.

Disse avveiningene er lovgiver nærmest til å foreta, også ut fra hensynet til å skape forutberegnelighet i systemet. Etter mitt syn bør et eventuelt unntak under enhver omstendighet reserveres for de klare misbrukstilfellene.

- (54) I vår sak kan jeg – i motsetning til førstvoterende – ikke se at saksforholdet ligger slik an at Invex bør nektes fradrag for inngående merverdiavgift. Førstvoterende har understreket betydningen av transaksjonens karakter av å være arrangert. Selv om jeg delvis kan gi min tilslutning til dette, gir faktum i saken likevel etter mitt syn et noe mer nyansert bilde.
- (55) For meg er det ikke uten videre klart hva som var ”riktig pris” for varelageret. Det er på den ene siden opplyst i anken at andre bud lå lavere enn Invex’ bud; opp mot 6,5 millioner kroner. På den annen side har Jan Feldborg, i en skriftlig erklæring fremlagt for Høyesterett, opplyst at varelageret var bokført til totalt rundt 8,5 millioner, og at en intern verdivurdering kort tid før konkursen konkluderte med at antatt salgsverdi av det totale lageret var 17 millioner kroner pluss merverdiavgift.
- (56) Invex ble for øvrig samme dag som avtalen om salg av varelageret ble inngått, innvilget et lån i banken på 9,1 millioner kroner. I låneavtalen ble Kristiania Eiendomsforvaltning AS og Gimle Finans’ kausjonsansvar overfor banken delvis videreført. Avtalen om salg av varelageret førte med andre ord ikke til at banken og kausjonistene helt ble kvitt sin økonomiske eksponering knyttet til salget av varelageret.
- (57) Dersom fradrag for merverdiavgift skal nektes ved salg til en kjøper der det foreligger interessefellesskap mellom kjøper og selger, vil dette for øvrig kunne føre til en konkurransevridning. En uavhengig kjøper ville, i motsetning til Invex, ikke blitt nektet fradrag for inngående avgift, selv om han hadde kunnskap om selgers manglende innbetaling av merverdiavgift. Dette bygger jeg på Finansdepartementets tilslutning til Skattedirektoratets vurderinger i Prop. 1 LS (2010–2011) på side 91, som er sitert av førstvoterende.
- (58) Førstvoterende har funnet støtte for sitt syn i Agder lagmannsretts dom i RG 2008 side 914 i en sak hvor anken til Høyesterett ble nektet fremmet av ankeutvalget (HR-2008-1227-U). Dette tillegger jeg begrenset vekt. I tillegg vektlegger jeg at Finansdepartementet etter at denne dommen ble avsagt, på nytt har vurdert merverdiavgiftens stilling i forbindelse med kjøp av abandonerte eiendeler uten å ha villet foreslå en generell regel.
- (59) Jeg er etter en samlet vurdering kommet til at avgiftsmyndighetene ikke hadde adgang til å korrigere omsetningsoppgaven fra Invex for femte termin 2008 ved å tilbakeføre fradragført inngående merverdiavgift.
- (60) Kst. dommer **Sandberg:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Normann.
- (61) Dommer **Tønder:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Møse.
- (62) Dommer **Matningsdal:** Likeså.

(63) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

Riktig utskrift bekreftes: