



NORGES HØYESTERETT

Den 17. april 2012 avsa Høyesterett dom i

HR-2012-00769-A, (sak nr. 2011/1668), sivil sak, anke over dom,

Riska Fjordcruise AS

(advokat Morten Fotland – til prøve)

mot

Staten v/Skatt vest

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Ole Kristian Rigland)

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

- (1) Dommer **Bergsjø**: Saken gjelder forståelsen av merverdiavgiftsloven 1969 § 16 nr. 5. Spørsmålet er om en næringsdrivende skal beregne utgående avgift ved salg av et fartøy for personbefordring som ble anskaffet før personbefordring ble omfattet av avgiftsområdet, slik at det ikke var fradragsrett for inngående avgift ved ervervet.
- (2) Riska Fjordcruise AS kjøpte i 1999 en Fairline 50 båt til bruk i persontransport. Selgeren drev passasjerbefordring utenfor avgiftsområdet, og det ble derfor ikke beregnet merverdiavgift ved salget. På grunn av fartøyets størrelse var salget også avgiftsfritt etter merverdiavgiftsloven § 17 nr. 1.
- (3) Selskapet solgte fartøyet i 2008 for 1 975 000 kroner og kjøpte i stedet et nytt fartøy til bruk i persontrafikken. Det ble ikke beregnet utgående avgift ved salget. Anskaffelseskostnaden til den nye båten ble fradragsført i omsetningsoppgaven for tredje termin 2008, noe som ga et stort tilgodebeløp. På denne bakgrunn avholdt Skatt vest oppgavekontroll for denne terminen. Fradragsføringen ble akseptert, men skattekontoret utvidet kontrollen til også å omfatte den forutgående terminen.

- (4) Skatt vest mente at salget av den gamle båten var avgiftspliktig og varslet etterberegning i brev 6. oktober 2008. Riska Fjordcruise AS tok til motmæle, men skattekontoret fattet 19. desember 2008 vedtak om etterberegning. I vedtaket er avgiften beregnet til 395 000 kroner, tilleggsavgiften på 10 % til 39 500 kroner og renter etter skattebetalingsloven til 12 928 kroner. Samlet beløp til økning utgjorde dermed 447 428 kroner.
- (5) Riska Fjordcruise AS påklaget vedtaket i brev 23. desember 2008 og fulgte opp med utfyllende merknader 6. januar 2009. Klagenemnda for merverdiavgift tok ikke klagen til følge. I nemndas vedtak 22. juni 2009 ble skattekontorets etterberegning og fastsetting av tilleggsavgift og renter opprettholdt fullt ut.
- (6) Ved stevning 19. mai 2010 brakte Riska Fjordcruise AS saken inn for Jæren tingrett. Tingretten avsa 6. oktober 2010 dom med slik domsslutning:
- ”1. Vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift den 22. juni 2009 i sak 6458/2009 er ugyldig.
2. Staten ved Skatt Vest dømmes til innen 2 – to – uker å betale saksomkostninger til Riska Fjordcruise AS med kr 96.900,- – nittisekstusennihundre – kroner.”
- (7) Staten ved Skatt vest anket dommen til Gulating lagmannsrett. Lagmannsretten avsa 12. juli 2011 dom med slik domsslutning:
- ”1. Staten v/Skatt Vest frifinnes.
2. Saksomkostnader for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke.”
- (8) Riska Fjordcruise AS har anket dommen til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen.
- (9) Saken står i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (10) Den ankende part, *Riska Fjordcruise AS*, har i korte trekk anført:
- (11) Etter unntaket i merverdiavgiftsloven 1969 § 16 nr. 5 forelå ikke plikt til å beregne og betale utgående avgift ved salget av fartøyet i 2008. Det avgjørende for avgiftsplikten er hvilket formål varen hadde på anskaffelsestidspunktet. Båten ble kjøpt til personbefordring på et tidspunkt da slik virksomhet lå utenfor avgiftsområdet, slik at det ikke var rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Dermed skal det ikke betales utgående avgift ved salget.
- (12) Ordlyden i merverdiavgiftsloven § 16 nr. 5 tilsier at formålet på anskaffelsestidspunktet er avgjørende. Dersom status på salgstidspunktet var avgjørende, hadde det vært naturlig å bruke ”gir” i stedet for ”har gitt” i lovteksten. Det kan ikke utledes noe av ordet ”eier”, fordi dette bare peker tilbake på avgiftssubjektet.
- (13) Forarbeidene støtter selskapets syn. I Ot.prp. nr. 17 (1968–69) vises det til at bestemmelsen er begrenset til tilfeller ”da fradragsrett for inngående avgift er avskåret etter kap. VI”. Slik fradragsrett er bare aktuelt på ett tidspunkt, nemlig på tidspunktet for anskaffelsen.

- (14) Lagmannsretten har tatt feil når den har lagt vekt på forvaltningspraksis i favør av staten. Først i en bindende forhåndsuttalelse fra 2007 finnes et klart signal om at formålet på salgstidspunktet skal være avgjørende. Før det tidspunkt kan det ikke spores noen praksis til støtte for statens syn. Tvert i mot har Skattedirektoratet i flere utgaver av Merverdiavgiftshåndboken slått fast at det må være avgjørende for avgiftsfritaket at varen var eid til formål som ikke ga rett til fradrag ved anskaffelsen. Dette synspunktet støttes også i juridisk teori.
- (15) Bærende hensyn bak merverdiavgiftsreglene er at man må søke å oppnå symmetri og unngå avgiftskumulasjon. Hensynene ivaretas best hvis plikten til å beregne utgående avgift gjøres avhengig av om det forelå fradragsrett på tidspunktet for anskaffelsen. Sammenhengen med bestemmelsen om uttak i merverdiavgiftsloven § 14 tilsier også at båten kunne selges avgiftsfritt.
- (16) Riska Fjordcruise AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. Tingrettens dom stadfestes.
2. Riska Fjordcruise AS tilkjennes saksomkostninger for lagmannsrett og Høyesterett.”
- (17) Ankemotparten, *Staten ved Skatt vest*, har i korte trekk anført:
- (18) Utgangspunktet er at avgiftspliktige næringsdrivende skal beregne utgående avgift ved omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 13. Unntaksregelen i § 16 nr. 5 er i dette tilfellet ikke anvendelig, fordi det avgjørende for avgiftsfritaket er om varen var eid til formål som ga rett til fradrag etter reglene på salgstidspunktet. Riska Fjordcruise AS hadde derfor plikt til å beregne utgående avgift ved salget av båten.
- (19) Statens syn har støtte i merverdiavgiftsloven § 74, som slår fast at avgift svares etter de regler som gjelder på leveringstiden. Tilsvarende må det ha vekt at det ikke ble gitt overgangsregler da persontransport ble lagt inn under avgiftsområdet ved lov 12. desember 2003 nr. 102.
- (20) Ordlyden trekker klart i retning av at formålet på salgstidspunktet må være avgjørende. Loven bruker – i motsetning til i § 14 andre ledd – verbet ”eie”, ikke ”anskaffe”. Dessuten benyttes presensformen, mens det ville vært naturlig å si ”eide” dersom status på anskaffelsestidspunktet skulle være avgjørende.
- (21) Også forarbeidene tilsier at det avgjørende for avgiftsplikten må være om formålet ga fradragsrett på salgstidspunktet. I Ot.prp. nr. 17 (1968–69) heter det at unntaksregelen er begrenset til tilfeller der fradragsrett ”er” avskåret.
- (22) Det må legges betydelig vekt på forvaltningspraksis. Helt siden 1970 er det lagt til grunn at salgstidspunktet er avgjørende for vurderingen etter merverdiavgiftsloven § 16 nr. 5. Dette har kommet særlig klart til uttrykk i en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet i 2007, BFU 005/07.
- (23) I vårt tilfelle vil man ikke kunne oppnå fullstendig avgiftsnøytralitet. Dette hensynet har dermed begrenset vekt. Derimot slår kontrollhensyn og hensynet til et praktiserbart regelverk inn med tyngde. Dersom anskaffelsestidspunktet skulle være avgjørende, ville

det blant annet bli vanskelig å kontrollere når investeringen ble foretatt og hvilket formål anskaffelsen skulle tjene.

- (24) Staten har nedlagt slik påstand:

”1. Anken forkastes.

2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.”

- (25) *Jeg er kommet til at anken må forkastes.*

- (26) Saken gjelder et avgiftsoppgjør for 2008. Den må dermed avgjøres etter merverdiavgiftsloven 19. juni 1969 nr. 66, som med virkning fra 1. januar 2010 ble avløst av merverdiavgiftsloven 19. juni 2009 nr. 58.

- (27) Merverdiavgiftsloven 1969 § 13 inneholder hovedregelen om avgiftsplikt. Bestemmelsen lyder:

”Det skal betales avgift av omsetning av varer og tjenester som er omfattet av loven i henhold til bestemmelsene i kapittel I.”

- (28) Utgangspunktet er med dette at avgiftspliktige næringsdrivende skal betale merverdiavgift av omsetning med mindre et av lovens unntak kommer til anvendelse. Unntak finnes blant annet i merverdiavgiftsloven § 16, og i vår sak er det § 16 nr. 5 som er aktuell. Bestemmelsen innebærer at det ikke skal betales avgift ved omsetning av

”Vare fra den som eier den til bruk privat eller til andre formål som ikke har gitt fradragsrett for inngående avgift.”

- (29) Merverdiavgiftsloven bestemte opprinnelig i § 5b nr. 9 at loven ikke gjaldt for tjenester ”som gjelder personbefordring”. Av § 22 første ledd nr. 3 jf. § 14 andre ledd nr. 5 fulgte videre at det ikke var rett til fradrag for inngående avgift på varer og tjenester som utelukkende var til bruk i slik virksomhet. Disse bestemmelsene ble endret ved lov 12. desember 2003 nr. 102. Omsetning fra persontransport ble avgiftspliktig, men med såkalt lav avgiftssats. Samtidig innebar endringen at næringsdrivende innen persontransport fikk rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser til virksomheten. Endringene trådte i kraft 1. mars 2004.

- (30) Da Riska Fjordcruise AS kjøpte båten til persontransport i 1999, hadde selskapet følgelig ikke rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelsen. Fra og med 1. mars 2004 ble virksomheten avgiftspliktig. Selskapet har etter dette tidspunktet hatt plikt til å beregne og betale avgift av omsetningen, men har også hatt rett til fradrag for inngående avgift på utgifter til virksomheten, for eksempel drivstoff og vedlikeholdskostnader.

- (31) Selskapet kjøpte ny båt til virksomheten i 2008, og fradrag for inngående avgift ble akseptert. Spørsmålet er om det skulle vært betalt avgift av salget av den gamle båten etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 13, eller om salget kunne skje uten avgift i medhold av merverdiavgiftsloven § 16 nr. 5. Dette beror på hvordan sistnevnte bestemmelse må tolkes i en situasjon som denne, der virksomheten har gått fra å være avgiftsfri til avgiftspliktig i perioden fra anskaffelsen til salget.

- (32) Før jeg går nærmere inn på forståelsen av merverdiavgiftsloven § 16 nr. 5, vil jeg – foranlediget av statens anførsler – kort kommentere betydningen av merverdiavgiftsloven § 74. I bestemmelsen heter det:

”Avgift etter denne lov svares etter de regler som gjelder på leveringstiden.”

- (33) Bestemmelsen sier etter min mening ikke mer enn at den avgiftsmessige bedømmelsen må skje etter de regler som gjelder når transaksjonen foretas. I vår sak innebærer det at avgiftsplikten reguleres av merverdiavgiftsloven § 16 nr. 5 slik den lød da Riska Fjordcruise AS solgte den gamle båten i 2008, noe partene er enige om. Paragraf 74 berører ikke spørsmålet om hvordan man skal forholde seg når en virksomhet har endret status fra å være utenfor til å være innenfor avgiftsområdet.
- (34) Jeg går så over til hvordan merverdiavgiftsloven § 16 nr. 5 etter mitt syn må tolkes. Innledningsvis nevner jeg partenes enighet om at det ikke har betydning at det ikke ble beregnet avgift da Riska Fjordcruise AS kjøpte båten i 1999. Det avgjørende må være om formålet hadde gitt fradragsrett dersom avgift hadde vært beregnet, se blant annet Uttalelser om merverdiavgift nr. 2/76. Tvistespørsmålet er om avgiftsplikten avhenger av om formålet ga rett til fradrag på anskaffelses- eller på salgstidspunktet.
- (35) Det er naturlig å ta utgangspunkt i ordlyden i § 16 nr. 5. Staten mener å finne støtte for sitt syn i at verbet ”eie” er brukt i stedet for ”anskaffe”. Jeg er ikke enig i at dette ordvalget kan tillegges særlig selvstendig betydning. I den forbindelse har det interesse at den nye merverdiavgiftsloven § 3-19 bruker andre uttrykksmåter, men uten at man tok sikte på noen realitetsendring, se Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) side 56.
- (36) Heller ikke bruken av presensformen ”eier” gir svar på om formålet på anskaffelses- eller salgstidspunktet er avgjørende for avgiftsplikten. Som anført av den ankende part, taler mye for at passusen ”den som eier den” bare er en henvisning til hvem som er avgiftssubjekt.
- (37) Riska Fjordcruise AS har på sin side anført at fortidsformen ”har gitt fradragsrett” tilsier at situasjonen på anskaffelsestidspunktet må være avgjørende. Dette er ikke en unaturlig språklig forståelse, men heller ikke denne uttrykksmåten er entydig. Formuleringen kan like gjerne henseile på om formålet har gitt fradragsrett umiddelbart før salget. I vår sak har jo Riska Fjordcruise AS etter lovendringen i 2004 hatt fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser til driften. Oppsummeringsvis er det vanskelig å trekke klare slutninger fra lovens ordlyd, og jeg går over til å vurdere forarbeidene.
- (38) Forarbeidene er knappe og gir liten veiledning. I Ot.prp. nr. 17 (1968–69) side 54 heter det:

”Selv om avgiftsplikten ved salg av varer er begrenset til næringsdrivendes salg, er det under nr. 4 [nå nr. 5] presisert at det foreligger fritak ved salg av løsøre gjenstander fra den som eier gjenstanden til privat bruk eller til formål som ikke har gitt rett til fradrag for inngående avgift. ... Bestemmelsen er for øvrig begrenset til tilfelle da fradragsrett for inngående avgift er avskåret etter kap. VI.”

- (39) Begge parter har søkt å finne støtte for sitt syn i sistnevnte setning. Fra Riska Fjordcruise AS er det fremholdt at henvisningen til fradragsretten etter kapittel VI viser at vurderingen må ta utgangspunkt i situasjonen på anskaffelsestidspunktet, fordi fradrag for

inngående avgift bare er aktuelt da. Staten har på sin side fremhevet bruken av presensformen ”er”. Etter mitt syn gir formuleringen ikke noe svar på problemstillingen i vår sak. Forarbeidene har ikke hatt for øye situasjonen der det har skjedd en endring i avgiftsområdet.

- (40) Riska Fjordcruise AS har også argumentert ut fra formuleringer i etterarbeider. Merverdiavgiftsloven ble endret ved lov 25. april 1997 nr. 23. Endringen innebar at andre punktum i daværende § 16 nr. 4 – som senere ble § 16 nr. 5 – ble fjernet. I Ot.prp. nr. 17 (1996–97) uttales på side 19:

”Vidare vil regelen omfatte næringsdrivande sine sal av driftsmiddel og andre brukte varer dersom det ikkje har vore mogleg å frådragsføre inngående avgift då varene blei skaffa.

...

Departementet gjer ikkje framlegg om endring i merverdiavgiftslova § 16 første ledd nr 4 første punktum, som fritar næringsdrivande frå å rekne avgift ved sal av driftsmiddel der frådragsretten har vore avskoren då dei blei skaffa. Sal av slike varer frå ordinære avgiftspliktige er ikkje omfatta av avansesystemet, jf kap 7.3.3 ovanfor, og det er såleis behov for regelen fordi det har oppstått ei endeleg avgiftsbelastning då vara blei skaffa.”

- (41) Uttalelsene kan sies å peke i retning av at det avgjørende for avgiftsplikt må være om det forelå fradragsrett på anskaffelsestidspunktet. Slike etterarbeider har generelt ikke samme rettskildemessige vekt som lovens forarbeider, jf. blant annet Rt. 2009 side 578 avsnitt 65. Men departementet har her foretatt en konkret vurdering av innholdet i bestemmelsen og deretter bestemt seg for å beholde den. I en slik situasjon legger jeg til grunn at proposisjonen kaster lys over hvordan unntaket i § 16 nr. 5 må forstås.
- (42) Heller ikke disse etterarbeidene sier imidlertid noe om hva som blir situasjonen når virksomheten har endret avgiftsmessig status mellom anskaffelse og salg. Jeg kommer tilbake til betydningen av dette nedenfor.
- (43) Lagmannsretten synes å ha lagt vesentlig vekt på forvaltningspraksis. Etter omstendighetene kan slik praksis ha vekt som rettskildefaktor også til skade for en privat part. Det forutsettes da at man står overfor en langvarig, omfattende og konsekvent forvaltningspraksis, jf. Rt. 1995 side 54.
- (44) Staten har på dette punkt for det første fremhevet skattedirektørens uttalelser nr. 3/70, der det heter:

”Det er reist spørsmål om en gårdbruker skal svare avgift når han selger en traktor som er anskaffet før 1. januar 1970.

Det antas at merverdiavgiftslovens § 16, første ledd, nr. 4 må forstås slik at avgiftsfritaket bare gjelder når selgeren ikke ville hatt fradragsrett for inngående avgift dersom driftsmidlet var anskaffet etter 1. januar 1970.

Registrert næringsdrivende i jordbruket plikter således å svare avgift ved omsetning av traktor anskaffet før 1. januar 1970, forutsatt at traktoren har vært anskaffet til bruk som driftsmiddel i virksomhet som nå er avgiftspliktig etter lovens kap. IV.”

- (45) Uttalelsen trekker i retning av statens syn, idet den tar stilling til en situasjon der det har skjedd en endring i avgiftsmessig status i perioden fra anskaffelse til salg. Den gjelder imidlertid direkte et overgangsspørsmål i forbindelse med innføring av

merverdiavgiftsloven 1969, samtidig som spørsmålet ikke er undergitt noen inngående analyse. Dette svekker i noen grad vekten av uttalelsen som rettskildefaktor i vår sak.

- (46) Begge parter har også trukket frem skattedirektørens uttalelser om merverdiavgift nr. 2/76. Det uttales der:

”I fylkesskattesjefens ovennevnte brev er blant annet uttalt: ’Anvendelse av § 16, første ledd nr. 4 antas å være avhengig av at avgift har vært beregnet ved anskaffelsen av varen.’ Dette er ikke korrekt. Det avgjørende er hvorvidt varen har vært eid til formål som ikke ville gitt rett til fradrag hvis avgift var beregnet ved innkjøpet.”

- (47) Uttalelsen gjelder en annen problemstilling enn i vår sak, nemlig om det er avgjørende at det faktisk ble beregnet avgift ved anskaffelsen. Den kan derfor ikke gi støtte til anførselen om at statens syn bygger på fast forvaltningspraksis. Jeg finner ikke at uttrykket ”ved innkjøpet” gir veiledning for det spørsmål Høyesterett har til behandling.
- (48) Uttalelsen i Ot.prp. nr. 17 (1996–97) side 19 om at det er avgjørende for avgiftsplikten om det var fradragsrett da varene ”blei skaffa”, gir ingen støtte for at det har vært en praksis med det innhold som staten påberoper seg. Det samme gjelder redegjørelsene for innholdet i merverdiavgiftsloven § 16 nr. 5 i Merverdiavgiftshåndboken første, andre og tredje utgave. I alle utgaver stilles det opp som betingelse for avgiftsfritak at varen har vært eid til formål ”som ikke ga rett til fradrag ved anskaffelsen”, se henholdsvis side 247, 277 og 299.
- (49) Først i Merverdiavgiftshåndboken fjerde utgave, 2006 benytter Skattedirektoratet en mer nøytral formulering, se side 306. I bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet BFU 005/07 11. januar 2007 heter det så:

”Fritaksbestemmelsen får ikke anvendelse på tilfeller som omhandlet i saken. Det vises til at det etter ordlyden er avgjørende hvilken bruk varen – fartøyet – har ved salget, jf. bruk av presensformen i formuleringen: ’den som eier den til bruk privat eller andre formål som ikke har gitt fradragsrett for inngående avgift.’ Formuleringen ’som ikke har gitt fradragsrett’ henspiller ikke på om det faktisk ikke er fradragsført inngående avgift ved anskaffelsen. Således er det uten betydning for avgiftsplikten ved salg at varen i sin tid ble kjøpt uten avgift fordi selger ikke var registrert avgiftspliktig. Det samme gjelder dersom varen opprinnelig ble kjøpt til bruk som ikke berettiget til fradrag, enten dette skyldes at kjøper da ikke var registrert eller varen ble anskaffet privat eller til virksomhet utenfor loven, men senere er overført til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Bestemmelsen henspiller ikke på rettsstilstanden på anskaffelsestidspunktet, men på formålet eller varens bruk i relasjon til fradragsreglene på salgstidspunktet.

Det har således fra innføringen av merverdiavgiftssystemet vært slik at næringsdrivende som er blitt omfattet av loven ved lovendringer, har måttet beregne avgift av alle varesalg uansett om de var avskåret fradragsrett fordi de ikke var omfattet av loven på anskaffelsestidspunktet.”

- (50) Uttalelsen gjelder et konkret saksforhold som er relativt parallelt til vårt, og den er klar. Avsnittet om hvordan praksis har vært, har videre en viss interesse. Det er imidlertid tale om en enkeltstående uttalelse avgitt bare et drøyt år før Riska Fjordcruise AS foretok salget av båten. På denne bakgrunn har forvaltningspraksis etter min oppfatning begrenset vekt som rettskildefaktor i vår sak.
- (51) Jeg går så over til å vurdere om juridisk teori gir veiledning. Innholdet i merverdiavgiftsloven § 16 nr. 5 er undergitt bredest drøftelse i de forskjellige utgaver av

Thor Refsland, Merverdiavgiftsloven med kommentarer. Han uttaler i femte utgave, 1994, side 377:

”Spørsmålet er ikke om det faktisk er foretatt fradrag for inngående avgift, men om varene er *eid til formål* som ikke har gitt rett til fradrag. Om et driftsmiddel, f. eks. en båt til vederlagsfri transport av egne ansatte til og fra arbeidsplassen, har vært kjøpt av en registrert næringsdrivende på tvangsauksjon og det derfor ikke er betalt avgift ved anskaffelsen ..., vil den næringsdrivende kunne selge båten avgiftsfritt senere, fordi han ikke ville ha fått fradrag for inngående avgift dersom han hadde betalt slik ved anskaffelsen. Båten er med andre ord *eid til formål* som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift.”

- (52) Også på side 376 stilles opp som en forutsetning for avgiftsunntak at det ikke ”har vært adgang til fradrag for inngående avgift ved anskaffelse av varene”. Isolert sett kan dette hevdes å gi støtte til det syn som Riska Fjordcruise AS har forfektet. Men så heter det på side 377:

”Det avgjørende for avgiftsfritaket etter § 16 nr. 4 er som det er nevnt ovenfor ikke om det faktisk er gjort fradrag for inngående avgift, men om vedkommende vare er *eid til formål* som ikke har gitt fradragsrett. Registrert næringsdrivende plikter således å betale avgift ved salg av et driftsmiddel som er anskaffet før 1. januar 1970, dersom driftsmiddelet har vært brukt i virksomhet som etter innføringen av merverdiavgiften gir rett til fradrag for inngående avgift på tilsvarende driftsmidler.”

- (53) Uttalelsen refererer direkte til den overgangsproblematikk i forbindelse med innføring av merverdiavgiftsloven som var tema i skattedirektørens uttalelser nr. 3/70, og som jeg har vært inne på tidligere. Den gir likevel et signal om at bruken av ordene ”ved anskaffelsen” andre steder i fremstillingen, bare er en henvisning til det som er normalsituasjonen, nemlig at det ikke har skjedd noen endring i avgiftsområdet. Betydningen av dette kommer jeg straks tilbake til. Jeg nevner at vi finner tilsvarende formuleringer i tidligere utgaver av kommentarutgaven.
- (54) Når jeg oppsummerer min drøftelse så langt, konstaterer jeg at rettskildebildet er noe uklart. Lovens ordlyd og forarbeider gir ingen særlig veiledning, mens forvaltningspraksis har begrenset vekt. I etterarbeider og juridisk teori finner vi enkeltstående uttalelser om at det avgjørende for avgiftsfritaket etter § 16 nr. 5, må være om det forelå fradragsrett ”ved anskaffelsen”. Men disse utsagnene er ikke knyttet opp mot situasjonen der det har skjedd en endring i avgiftsområdet. Mye taler for at man bare har hatt for øye normalsituasjonen, hvor noen slik endring ikke har skjedd. Fremstillingen i Refslands kommentarutgave, som jeg har nevnt tidligere, er i så måte illustrerende. Leser man de nevnte uttalelsene på bakgrunn av at de omtaler situasjonen der avgiftsområdet har vært uendret, sier de bare det selvfølgelig, nemlig at fradrag for inngående avgift bare er aktuelt på anskaffelsestidspunktet. På denne bakgrunn gir uttalelsene om at det avgjørende er fradragsrett ”ved anskaffelsen”, etter min mening ikke støtte til det syn som Riska Fjordcruise AS har forfektet.
- (55) Avgjørende for tolkningen må etter dette bli avveiningen av de reelle hensyn, samtidig som det er naturlig å se hen til hvordan lovgiver har løst overgangsproblemene ved utvidelser av avgiftsområdet. Jeg ser først på de reelle hensynene.
- (56) Hensynet til symmetri og nøytralitet er bærende bak merverdiavgiftsreglene. Reglene er generelt søkt utformet slik at man unngår avgiftskumulasjon, se blant annet Innstilling fra Skattekomiteen av 1966, Underutvalget for omsetningsavgift side 52 og Ot.prp. nr. 17

(1968–69) side 45. Merverdiavgiftsloven § 16 nr. 5 synes nettopp motivert ut fra et ønske om å unngå slik kumulasjon. Når en næringsdrivende ikke har rett til fradrag for inngående avgift, er de innkjøpte varer allerede endelig avgiftsbelastet. Det vil oppstå avgiftskumulasjon dersom det må beregnes avgift ved videre salg – ”avgift på avgift”.

- (57) På denne bakgrunn må hensynet til å unngå avgiftskumulasjon ha vekt i vurderingen. Men det må erkjennes at vi i vår sak uansett ikke oppnår full symmetri. Staten har et poeng når det vises til at Riska Fjordcruise AS – etter at virksomheten ble omfattet av avgiftsområdet med virkning fra 1. mars 2004 – har hatt rett til fradrag for inngående avgift på driftsutgifter og påkostninger. Inngående avgift antas dessuten å ha inngått i vederlaget som selskapet har krevd for sine tjenester.
- (58) Det er etter mitt syn av vesentlig betydning at hensynet til å unngå avgiftskumulasjon krysses av andre hensyn. Som Høyesterett har slått fast i Rt. 2012 side 432 avsnitt 48, må man søke å unngå at reglene blir for kompliserte. Hensynet til at reglene skal være enkle å praktisere, er også fremhevet i NOU 1990: 11 punkt 5.4.4. Begrunnelsen ligger blant annet i at det i første omgang er de avgiftspliktige selv som vurderer og beregner avgiften. Ut fra en slik synsvinkel bør man unngå en situasjon der avgiftsplikt avhenger av hvordan fradragsreglene var etter regler som er opphevet på salgstidspunktet.
- (59) Videre er det ønskelig at merverdiavgiftsreglene ikke skaper kontrollproblemer og administrative kostnader. Den løsning som Riska Fjordcruise AS tar til orde for, er i så måte uheldig. Hvis det avgjørende skal være formålet på anskaffelsestidspunktet, vil det bli vanskelig for myndighetene å kontrollere de opplysninger som den næringsdrivende har gitt. Eksempelvis kan det være vanskelig å avklare hva formålet egentlig var på anskaffelsestidspunktet når vurderingen skjer mange år senere.
- (60) For meg har det betydelig vekt at lovgiver har gjort endringer i avgiftsområdet uten å gi overgangsregler for å avhjelpe situasjonen der en næringsdrivende etter endringen har blitt avgiftspliktig, men ikke har fått fradrag for inngående avgift på vesentlige anskaffelser. Dette var tilfellet da merverdiavgiftsloven ble innført med virkning fra 1. januar 1970. Jeg viser på dette punkt til skattedirektørens uttalelser nr. 3/70, som jeg tidligere har vært inne på. Videre har departementets vurderinger i forbindelse med innføring av merverdiavgift på tjenester etter mitt syn interesse. I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) heter det på side 164:

”Innføring av merverdiavgift på nye områder vil kunne medføre konkurranseulempen for næringsdrivende som investerer i driftsmidler før lovens ikrafttredelse i forhold til virksomheter som investerer etter lovens ikrafttredelse. Anskaffes driftsmidlene etter innføringstidspunktet, vil inngående merverdiavgift på kjøpet kunne trekkes fra. Anskaffes driftsmidlene derimot før merverdiavgift innføres, vil det ikke foreligge fradragsrett.”

- (61) På side 165 vurderes disse ulempene opp mot uheldige sider ved en overgangsordning. Departementet uttaler:

”En overgangsordning vil dermed påføre både skattemyndighetene og de næringsdrivende administrative kostnader ved kontroll og dokumentasjon mv. De administrative kostnadene knyttet til dokumentasjon mv. vil bli større jo lengre tilbake en overgangsordning gjøres gjeldende.”

- (62) I realiteten lar departementet her hensynet til å unngå avgiftskumulasjon vike for å oppnå regler som er lette å praktisere, og som ikke skaper kontrollproblemer. Jeg kan ikke se tilstrekkelig grunn til å la avveiningen falle ut annerledes for det spørsmål som er tema i denne saken. Det ville dessuten skape liten harmoni i regelverket hvis man ved vurderingen etter § 16 nr. 5 skulle la det være avgjørende hva som var rettstilstanden på anskaffelsestidspunktet, mens næringsdrivende i andre sammenhenger må finne seg i at nye regler gjelder uten overgangsordninger.
- (63) Etter dette har jeg kommet til at merverdiavgiftsloven § 16 nr. 5 må forstås slik at avgiftsfritak er betinget av at formålet ikke ville gitt fradrag rett ved anskaffelsen etter de regler som gjelder på salgstidspunktet. Riska Fjordcruise AS ville hatt rett til fradrag for inngående avgift på den gamle båten dersom anskaffelsen hadde skjedd etter de regler som gjaldt i 2008. Det skulle derfor beregnes utgående avgift ved salget i 2008. Vedtaket til Klagenemnda for merverdiavgift 22. juni 2009 er dermed gyldig, og anken må forkastes.
- (64) Anken har ikke ført frem. Saken har imidlertid fremstått som tvilsom, og det foreligger tungtveiende grunner for å frita Riska Fjordcruise AS for kostnadsansvaret, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Sakskostnader tilkjennes derfor ikke.
- (65) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
 2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.
- (66) Dommer **Normann**: Jeg er kommet til at anken må tas til følge.
- (67) Tvistespørsmålet i saken er om avgiftsplikten avhenger av om formålet ga rett til fradrag på anskaffelses- eller på salgstidspunktet, og som førstvoterende tar jeg utgangspunkt i ordlyden i merverdiavgiftsloven § 16 nr. 5.
- (68) Jeg er enig med ham i at bruken av presensformen "eie" ikke gir veiledning for om det er formålet på anskaffelses- eller salgstidspunktet som er avgjørende for avgiftsplikten, men jeg tillegger det større vekt at bestemmelsen benytter fortidsformen "har gitt fradrag rett". Etter mitt syn taler denne formuleringen for at situasjonen på anskaffelsestidspunktet er avgjørende for avgiftsplikten. For meg er det i denne sammenheng et sentralt moment at det er på dette tidspunktet et eventuelt fradrag gis eller nektes.
- (69) Jeg er enig med førstvoterende i at Ot.prp. nr. 17 (1968–69) ikke gir særlig veiledning, og nøyer meg med å vise til hans votum på dette punkt.
- (70) Derimot gir uttalelsene i Ot.prp. nr. 17 (1996–97) side 19, støtte for at det avgjørende for avgiftsspørsmålet må være om det forelå fradrag rett på anskaffelsestidspunktet. Dette bygger jeg ikke bare på at departementet to steder på side 19 fremhever fradrag retten på

anskaffelsestidspunktet, men også på at det begrunner opprettholdelsen av reglene med at ”det ... såleis [er] behov for regelen fordi det *har oppstått ei endeleg avgiftsbelastning* då vara blei skaffa” (min utheving). Selv om slike etterarbeider generelt ikke har samme rettskildemessige vekt som lovens forarbeider, stiller dette seg noe annerledes her fordi departementet foretok en konkret vurdering av hva departementet la i bestemmelsen, og så bestemte seg for å videreføre denne.

- (71) Departementets uttalelse svekker også statens påstand om at det foreligger en fast og omfattende forvaltningspraksis med det innhold at situasjonen på salgstidspunktet er avgjørende. Etter min mening er det i denne saken heller ikke påvist forvaltningspraksis som kan tillegges vekt som rettskildefaktor.

- (72) Også reelle hensyn tilsier at bestemmelsen må forstås slik at det avgjørende er om det var fradragsrett ved anskaffelsen. Som førstvoterende viser til, er hensynet til nøytralitet og symmetri bærende bak merverdiavgiftsreglene, og § 16 nr. 5 synes nettopp motivert ut fra et ønske om å unngå avgiftskumulasjon. Selv om det i denne saken må erkjennes at det ikke kan oppnås full nøytralitet, må disse hensynene etter min oppfatning tillegges vekt. I tillegg til den selvstendige vekten de har som tolkingsmoment, bidrar de også til å kaste lys over at lovgiver valgte fortidsformen ”har gitt fradragsrett”. Det er for øvrig neppe uvanlig at det kan oppstå situasjoner hvor man står overfor valget mellom å akseptere avgiftsfrihet og godta avgiftskumulasjon, jf. Rt. 2012 side 432 avsnitt 49. For meg har det dessuten betydning at jeg ikke kan se at andre reelle hensyn tilsier at formålet på salgstidspunktet bør være avgjørende for avgiftsspørsmålet.

- (73) Jeg legger også vekt på at det både i forarbeider, teori og Merverdiavgiftshåndboken første til tredje utgave er benyttet formuleringer som peker mot hva rettstilstanden var på ervervstidspunktet. For så vidt gjelder formuleringen i Ot.prp. nr. 17 (1996–97) og Refslands kommentarutgave, viser jeg til førstvoterendes votum. Og hva gjelder Merverdiavgiftshåndboken, viser jeg til at det i de tre første utgavene, som alle kom etter merverdiavgiftsreformen i 2001 da avgiftsområdet ble utvidet, heter at ”[b]etingelsen for avgiftsfritaket er at varen har vært *eid til formål* som ikke ga rett til fradrag ved anskaffelsen”. Dette svekker etter min mening førstvoterendes oppfatning om at man ikke også har hatt utvidelse av avgiftsområdet i tankene. Da dessuten hensynet til symmetri og nøytralitet står sentralt ved utformingen av merverdiavgiftsreglene, har jeg vanskelig for å se at det er noen grunnleggende forskjell mellom de to situasjonene.

- (74) Etter førstvoterendes oppfatning er det av vesentlig betydning at reglene er enkle å praktisere, og han anfører at man bør unngå en situasjon hvor avgiftsplikt avhenger av hvordan fradragsreglene var etter regler som er opphevet på salgstidspunktet. Han viser til at kontrollhensyn trekker i samme retning.

- (75) Jeg er enig i at det bør ha betydning at reglene er enkle å praktisere, men jeg kan ikke se at det skulle skape særlige problemer å konstatere at virksomheten på anskaffelsestidspunktet var unntatt fra avgiftsområdet. Jeg kan heller ikke se at kontrollhensyn er et tungtveiende argument mot å legge anskaffelsestidspunktet til grunn. Det vil således fremgå av regnskapene når gjenstanden ble ervervet.

- (76) For førstvoterende har det betydelig vekt at lovgiver har gjort endringer i avgiftsområdet uten å gi overgangsregler for å avhjelpe situasjonen der en næringsdrivende etter endringen er blitt avgiftspliktig, men ikke fått fradrag for inngående merverdiavgift i

forbindelse med vesentlige anskaffelser. I denne forbindelse viser han til skattedirektørens uttalelse nr. 3/70 og departementets vurderinger i forbindelse med innføringen av merverdiavgift på tjenester i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) side 164.

(77) Uttalelse nr. 3/70 refererer seg, som nevnt av førstvoterende, til overgangsproblematikk i forbindelse med innføringen av merverdiavgiftsloven 1969. I tillegg til at det reduserer den rettskildemessige betydningen av uttalelsen at spørsmålet ikke ble undergitt noen inngående analyse, nevner jeg at den saken gjaldt overgangen fra omsetningsavgift til merverdiavgift. Vår sak gjelder utvidelse av merverdiavgiftsområdet, og både symmetrihensyn og hensynet til å unngå avgiftskumulasjon gjør seg etter mitt syn sterkere gjeldende her.

(78) Departementet vurderte, som nevnt av førstvoterende, i forbindelse med innføringen av merverdiavgift på tjenester om det skulle innføres overgangsordninger. Konklusjonen ble – særlig under henvisning til å unngå kontrollproblemer – at det ikke burde innføres slike ordninger.

(79) I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) side 165 uttales det (min utheving):

”På bakgrunn av eventuelle forskyvning av investeringer og de konkurranseulempes som eventuelt kan oppstå ved innføring av merverdiavgiftsreformen, er det vurdert overgangsordninger. En overgangsordning kan eventuelt gjennomføres ved at det gis fradragsrett fra et tidligere tidspunkt enn ved iverksettelse av reformen.

En overgangsordning reiser imidlertid en rekke prinsipielle og praktiske spørsmål, blant annet spørsmålet om hvilke typer investeringer som skal inkluderes i en overgangsordning. Ulike investeringer kan ha ulik levetid noe som kan tale for at det gis ulike overgangsordninger for ulike typer investeringer. Eksempelvis kan en tenke seg en overgangsordning for en lengre tidsperiode tilbake for bygg og anleggsinvesteringer som har betydelig lengre levetid enn andre investeringer. Det vil også måtte reises spørsmål om hvor langt tilbake en skal innvilge fradragsrett for inngående avgift. ...

Ved en eventuell overgangsordning som innebærer fradragsrett fra et tidligere tidspunkt, må de nye avgiftspliktige beregne investeringsavgift på driftsmidler det gjøres fradrag for. Dette begrenser fradragsretten med om lag 7 prosentpoeng og vil dermed begrense fordelene av overgangsordningen for de aktuelle virksomhetene. Samtidig er det gjort skattemessige avskrivninger av merverdiavgiften som er betalt på investeringene. Ved en eventuell overgangsordning er det naturlig at fordelene av disse avskrivningene avregnes mot fradragsført inngående avgift.

En fradragsrett vil også kreve at det fremlegges dokumentasjon på når investeringene er anskaffet og på beregnet merverdiavgift. ...”

(80) Departementet uttalte videre at en overgangsordning ”dermed [vil] påføre både skattemyndighetene og de næringsdrivende administrative kostnader ved kontroll og dokumentasjon mv.”

(81) Det spørsmålet departementet særlig var opptatt av, var om en næringsdrivende som har foretatt en investering på et tidspunkt hvor anskaffelsen ikke ga avgiftsfritak, skulle gis fradrag for inngående avgift i ettertid når reglene ble endret. En slik adgang ville, som det fremgår av sitatet foran, ha påført avgiftsmyndighetene en svært omfattende og komplisert kontrolloppgave. Jeg har derfor forståelse for at man valgte ikke å åpne for denne adgangen.

- (82) I vår sak er imidlertid ikke spørsmålet om Riska Fjordcruise AS *i ettertid* skal gis fradrag for inngående merverdiavgift, men om det *nå* skal beregnes avgift ved salg en båt hvor det ikke var adgang til å trekke fra inngående avgift ved anskaffelsen. På denne bakgrunn kan jeg – i motsetning til førstvoterende – ikke se at kontrollhensynet har en slik vekt at det kan begrunne en motsatt løsning av hva de øvrige tolkingsmomenter etter en helhetsvurdering tilsier. Jeg peker særlig på at førstvoterendes standpunkt er problematisk i forhold til lovens ordlyd – ”har gitt fradragsrett” – idet hans standpunkt tilsier at det må foretas en nåtidsvurdering av fradragsreglene.
- (83) Jeg stemmer etter dette for at tingrettens dom stadfestes.
- (84) Dommer **Kallerud:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Bergsjø.
- (85) Dommer **Bårdsen:** Likeså
- (86) Dommer **Matningsdal:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Normann.
- (87) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

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

Riktig utskrift bekreftes: