



NORGES HØYESTERETT

Den 14. januar 2015 avsa Høyesterett dom i

HR-2015-00073-A, (sak nr. 2014/1013), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten v/advokat Ida Thue)

mot

Bremangerlandet Vindpark AS

(advokat Erlend Øen – til prøve)

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

- (1) Dommer **Arntzen**: Saken gjelder gyldigheten av Skattedirektoratets vedtak om avslag på søknad om forlengelse av forhåndsregistrering i merverdiavgiftsregisteret og gyldigheten av skattekontorets vedtak om etterberegning av merverdiavgift. Hovedspørsmålet er om forhåndsregistrering kan innvilges så lenge søknad om konsesjon ikke er avgjort.
- (2) Bremangerlandet Vindpark AS ble stiftet og registrert i Foretaksregisteret i 2007. Selskapet har som formål å drive vindkraftproduksjon i Bremanger kommune. I henhold til energiloven § 3-1 kreves det konsesjon for å bygge, eie og drive anlegg for produksjon av kraft. Norges Vassdrags- og energidirektorat (NVE) er konsesjonsmyndighet med Olje- og energidepartementet som klageinstans.
- (3) Vestavind Kraft AS, som senere gikk inn på eiersiden i Bremangerlandet Vindpark AS, sendte i desember 2006 melding om planlegging av vindkraftverk på Bremangerlandet til NVE. I september 2008 innga Bremangerlandet Vindpark AS en revidert melding. Den reviderte meldingen ble sendt på høring i oktober samme år. I juli 2009 fastsatte NVE et

utredningsprogram for prosjektet med krav om konsekvensutredning i forbindelse med den etterfølgende konsesjonssøknaden.

- (4) I januar 2009 søkte selskapet Skatt vest om forhåndsregistrering i avgiftsmanntallet, nå merverdiavgiftsregisteret. I søknaden ble det blant annet opplyst at endelig konsesjonssøknad kunne forventes fremsatt på nyåret 2010, med "stipulert vedtak fra NVE i løpet av 2011". Produksjonsstart ble anslått til 2014/2015 med oppnådd beløpsgrense for registrering i avgiftsmanntallet "straks etter produksjonsstart". Skattekontoret avsto søknaden under henvisning til at konsesjon ikke var gitt og at det derfor ikke var "overveiende sannsynlig at prosjektet vil bli realisert". Avslaget ble påklaget og skattekontoret omgjorde 9. juni 2009 sitt tidligere avslag "på bakgrunn av en konkret helhetsvurdering". Forhåndsregistrering ble gitt virkning fra 1. termin 2009 til og med 1. termin 2012. I den forbindelse ble det vist til "virksomhetens opplysninger om stipulert vedtak fra NVE i løpet av 2011".
- (5) Bremangerlandet Vindpark AS innga konsesjonssøknad til NVE i august 2011. Et par måneder senere søkte selskapet Skatt vest om forlengelse av forhåndsregistreringen frem til og med 1. termin 2016. Søknaden var basert på forventet konsesjonsvedtak rundt årsskiftet 2012/2013 med påfølgende produksjonsstart ved årsskiftet 2015/2016. Skattekontoret avsto søknaden om forlengelse ved vedtak 31. oktober 2011 under henvisning til at konsesjon ikke var gitt.
- (6) Selskapet påklaget vedtaket og viste til at det ikke var hjemmel for å oppstille et krav om konsesjon for å forlenge forhåndsregistreringen.
- (7) Skattedirektoratet stadfestet 23. mars 2012 skattekontorets vedtak. I likhet med skattekontoret mente direktoratet at så lenge konsesjonssøknaden ikke var avgjort, forelå det ikke sannsynlighetsovervekt for at virksomheten ville komme i gang som forutsatt. Selskapet ble derfor slettet fra merverdiavgiftsregisteret med virkning fra 2. termin 2012.
- (8) I brev 26. mars 2012 ba Bremangerlandet Vindpark AS om at Skattedirektoratet omgjorde vedtaket. I brev 31. mai 2012 avsto Skattedirektoratet å ta omgjøringsbegjæringen til følge.
- (9) Etter forutgående varsel traff skattekontoret vedtak 9. november 2012 om etterberegning av fradragsført merverdiavgift i forhåndsregistreringsperioden.
- (10) Bremangerlandet Vindpark AS reiste sak om gyldigheten av Skattedirektoratets vedtak om å avslå søknaden om forlenget forhåndsregistrering og om gyldigheten av skattekontorets etterberegningsvedtak. Fjordane tingrett avsa 25. april 2013 dom med slik slutning:
1. **Staten v/Skatt vest vert å frifinne når det gjeld krav om at avslag på søknad om forlenga førehandsregistrering skal kjennast ugyldig.**
 2. **Skatt vest sitt vedtak om etterrekning av meirverdiavgift av 9. november 2012 vert oppheva.**
 3. **Sakskostnader vert ikkje tilkjent."**

- (11) Staten ved Skatt vest anket over opphevelsen av etterberegningsvedtaket, og selskapet innga avledet anke over frifinnelsen vedrørende vedtaket om forhåndsregistrering. Gulating lagmannsrett avsa 27. mars 2014 dom med slik slutning:

"I anken:

1. **Anken forkastes.**

I avledet anke:

2. **Skattedirektoratets vedtak om avslag på forlenget forhåndsregistrering er ugyldig og oppheves.**
3. **Søknaden fra Bremangerlandet Vindpark AS om forlenget forhåndsregistrering til og med 1. avgiftstermin 2016 innvilges.**

I begge tilfeller:

4. **Staten v/Skatt vest betaler i sakskostnader for lagmannsretten og tingretten til Bremangerlandet Vindpark AS kr 269 266 – kronertohundreogsekstinitusentohundreogsekstiseks – inkl. mva., innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen."**

- (12) Staten ved Skattedirektoratet har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken retter seg mot lagmannsrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse.
- (13) Den ankende part, *staten v/Skattedirektoratet*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (14) Skattedirektoratets vedtak 23. mars 2012 om å avslå forlengelse av forhåndsregistreringen er gyldig.
- (15) Det bestrides ikke at vilkårene for forhåndsregistrering i merverdiavgiftsloven § 2-4 første ledd bokstav a og b sammenholdt med merverdiavgiftsforskriften § 2-4-1 første og annet ledd isolert sett er oppfylt.
- (16) Det følger imidlertid av Skattedirektoratets retningslinjer om forhåndsregistrering og av fast forvaltningspraksis at det også kreves klar – det vil si kvalifisert – sannsynlighetsovervekt for at den planlagte virksomheten kommer i gang som forutsatt. Så lenge konsesjonsspørsmålet ikke er avgjort, er usikkerheten knyttet til virksomhetens igangsettelse til hinder for at sannsynlighetskravet kan anses oppfylt.
- (17) I retningslinjene står det riktignok at "næringer hvor oppstart generelt er forbundet med risiko", ikke automatisk skal være diskvalifisert fra forhåndsregistrering hvis "det aktuelle initiativ fremstår som seriøst". Presiseringen innebærer at en søknad om forhåndsregistrering ikke kan avslås alene med den begrunnelse at næringen er utsatt for kommersiell risiko. Det må også i slike tilfeller foretas en konkret vurdering i tråd med de momentene retningslinjene gir anvisning på. Når det gjelder konsesjonspliktig virksomhet, kan det blant annet legges vekt på om konsesjon *er* gitt. *Før* konsesjon er gitt, vil kravet til klar sannsynlighetsovervekt som hovedregel ikke være oppfylt. Skattedirektoratet har konsekvent avslått søknader om forhåndsregistrering før konsesjon er gitt.
- (18) Avgiftsmyndighetene, som verken har forutsetninger eller kompetanse til å skjønne over spørsmål som er undergitt andre forvaltningsorganers myndighetsutøvelse, skal ikke foreta en selvstendig sannsynlighetsvurdering av om konsesjon *vil* bli gitt. Som det

fremgår av tingrettens dom, ligger det ca. 100 konsesjonssøknader om vindkraftutbygging på vent i NVE, og Bremangerlandet Vindpark AS' søknad er én av dem. Det foreligger verken kvalifisert eller alminnelig sannsynlighetsovervekt for at konsesjonsbehandlingen vil gå i selskapets favør.

- (19) Lagmannsretten hadde uansett ikke adgang til å gi dom for at søknaden om forlenget forhåndsregistrering frem til 1. termin 2016 innvilges, noe som også lå utenfor selskapets påstand.
- (20) Også Skatt vests etterberegningsvedtak 9. november 2012 er gyldig.
- (21) Det følger av merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd bokstav c at etterberegning kan foretas der noen har vært registrert uten å fylle vilkårene for registrering. I og med at selskapet ikke har krav på forlenget forhåndsregistrering, skal virksomheten slettes fra merverdiavgiftsregisteret. Forhåndsregistrering som ikke går over i ordinær registrering, nevnes i forarbeidene til den tilsvarende bestemmelsen i 1969-loven som eksempel på en situasjon hvor etterberegning kan foretas. Etterberegningshjemmelen er objektiv i den forstand at det ikke stilles krav om at den avgiftspliktige har opptrådt klanderverdig. Hvorvidt etterberegningshjemmelen skal benyttes, beror på forvaltningens frie skjønn.
- (22) Staten ved Skattedirektoratet har lagt ned slik påstand:

"Prinsipalt:

1. **Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.**
2. **Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes sakskostnader for alle instanser.**

Subsidiært:

3. **Lagmannsrettens dom pkt. 3. oppheves."**

- (23) Ankemotparten, *Bremangerlandet Vindpark AS*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (24) Skattedirektoratets vedtak 23. mars 2012 om å avslå forlengelse av forhåndsregistreringen er ugyldig.
- (25) Vilkårene for fortsatt forhåndsregistrering i merverdiavgiftsloven § 2-4 sammenholdt med merverdiavgiftsforskriften § 2-4-1 er oppfylt. Ved vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig sannsynlighetsovervekt for at virksomheten kommer i gang, må det i henhold til Skattedirektoratets retningslinjer foretas en helhetsvurdering av ulike momenter. Skattedirektoratets vedtak er utelukkende begrunnet med at NVE ikke har avgjort søknaden om konsesjon. Så lenge virksomheten er seriøs, er et slikt vurderingstema for snevert og uten rettskildemessig forankring. Avgjørende må være at det er foretatt betydelige investeringer og at det ikke foreligger spesiell forretningsmessig risiko.
- (26) Avgiftsmyndighetenes syn innebærer at konsesjonspiktig virksomhet generelt er avskåret fra forhåndsregistrering før konsesjon foreligger. Dersom dette hadde vært meningen, ville det vært presisert i Skattedirektoratets retningslinjer. At direktoratet har vært seg bevisst at noen virksomheter krever konsesjon, fremgår av passusen om at det blant annet kan legges vekt på om "offentlig organ har gitt konsesjon for driften".

Avgiftsmyndighetene kan verken legge til grunn at konsesjon vil bli eller ikke vil bli gitt, og konsesjonsplikten kan følgelig ikke stenge for kravet til sannsynlighetsovervekt.

- (27) Skattedirektoratets praksis med å avslå søknader om forhåndsregistrering under henvisning til at konsesjon ikke er gitt, kan ikke gi grunnlag for en tolkning som verken har støtte i lov, forarbeider eller reelle hensyn. Direktoratets praksis er ikke nedfelt i uttalelser fra Finansdepartementet, og er uansett ikke tilstrekkelig entydig eller langvarig til å kunne tillegges rettskildemessig vekt.
- (28) En dom i selskapets favør vil gi krav på forhåndsregistrering i den omsøkte perioden, og lagmannsretten hadde da anledning til å gi dom for realitet.
- (29) Skatt vests etterberegningsvedtak 9. november 2012 er uansett ugyldig.
- (30) Merverdiavgiftsloven § 18-1 første ledd hjemler ikke etterberegning i dette tilfellet. Verken vilkåret om at selskapet er "blitt stående registrert uten å fylle vilkårene for registrering" eller om at staten derved er "påført et avgiftstap" er oppfylt.
- (31) Vedtaket om forhåndsregistrering fra juni 2009 bygger på en forutsetning om at konsesjonssøknaden skulle bli avgjort i 2011. Denne forutsetningen lå utenfor selskapets kontroll, og kan følgelig ikke benyttes som grunnlag for etterberegning. I og med at konsesjonssøknaden ikke er avgjort, har selskapet ikke brutt pålegget om å gi beskjed til skattekontoret når NVE har truffet vedtak i saken.
- (32) Så lenge konsesjonssøknaden fortsatt ikke er avgjort, er det også for tidlig å konstatere at staten er påført et avgiftstap. Det er fortsatt gode muligheter for at den avgiftspliktige omsetningen vil komme i gang.
- (33) Bremangerlandet Vindpark AS har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Staten erstatter Bremangerlandet Vindpark AS sine omkostninger for alle instanser."**
- (34) *Jeg er kommet til at anken må tas til følge.*
- (35) Jeg behandler først spørsmålet om Skattedirektoratets vedtak 23. mars 2012 om ikke å forlenge selskapets forhåndsregistrering, er gyldig.
- (36) Hovedregelen om registrering i merverdiavgiftsregisteret er inntatt i merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd, som fastsetter rett og plikt til registrering "når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteget 50.000 kroner i en periode på tolv måneder". Adgangen til forhåndsregistrering representerer et unntak fra dette omsetningskravet.
- (37) I en oppstartfase vil den næringsdrivende ofte ha store utgifter før det foreligger omsetning, og inngående merverdiavgift vil følgelig overstige utgående merverdiavgift. Den forhåndsregistrerte vil få differansen i den negative omsetningsoppgaven utbetalt av staten, jf. merverdiavgiftsloven § 11-5.

(38) Vilkårene for forhåndsregistrering fremgår av merverdiavgiftsloven § 2-4. Bestemmelsen lyder slik:

- "1. Den som ikke har nådd beløpsgrensen for registrering, kan forhåndsregistreres i Merverdiavgiftsregisteret dersom
- a) vedkommende har foretatt betydelig anskaffelser som har direkte sammenheng med senere merverdiavgiftspliktig omsetning,
 - b) merverdiavgiftspliktig omsetning hos vedkommende vil overstige beløpsgrensen senes innen tre uker fra det tidspunkt omsetningen igangsettes.
2. Departementet kan gi forskrift om vilkår for forhåndsregistrering."

(39) Loven må leses i sammenheng med merverdiavgiftsforskriften § 2-4-1, som inneholder følgende presisering:

- "(1) Anskaffelser anses som betydelige når verdien er minst 250 000 kroner merverdiavgift medregnet.
- (2) Det er et vilkår for forhåndsregistrering at det framstår som overveiende sannsynlig at virksomheten når normal drift foreligger vil ha en omsetning som ligger betydelig over beløpsgrensen for registrering og at det skal drives næringsvirksomhet ..."

(40) Staten har ikke bestridt at selskapet har foretatt betydelige anskaffelser, og at sannsynlighetskravet for å oppnå beløpsgrensen ved eventuell omsetning er oppfylt.

(41) Spørsmålet er hvilket krav som må stilles til sannsynligheten for at virksomheten kommer i gang, og om dette kravet er oppfylt så lenge konsesjonssøknaden ikke er avgjort.

(42) Jeg behandler først selve sannsynlighetskravet.

(43) Lov og forskrift bygger etter sin ordlyd på en klar forutsetning om at omsetningen vil komme i gang, og at forhåndsregistreringen vil kunne ut i en ordinær registrering. Et sentralt formål med forhåndsregistreringen er nettopp å legge til rette for "prinsippet i merverdiavgiftssystemet om at anskaffelser som faktisk skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet, ikke skal avgiftsberegnes", jf. Ot.prp. nr. 21 (2001–2002) side 10.

(44) En adgang til forhåndsregistrering "når særlige forhold foreligger" ble lovfestet i 1977 ved en tilføyelse i merverdiavgiftsloven av 1969 § 28 første ledd. Fra forarbeidene viser jeg til Ot.prp. nr. 18 (1976–77) side 4 om behovet for en slik bestemmelse:

"I mange tilfelle vil det være *åpenbart* at omsetningen, når den først er påbegynt, vil overstige kr 6 000 i løpet av de nærmeste 12 måneder. I andre tilfelle vil forholdet være at oppstartingen av en virksomhet forutsetter langsiktige og omfattende investeringer, slik at det nødvendigvis må ta noen tid før omsetningen vil komme i gang. Det kan i disse tilfelle være *helt på det rene* at omsetningen – når den først kommer i gang – overstiger kr 6 000 i løpet av en 12 måneders periode. Da fradragsretten etter lovens § 21 er gjort betinget av at den næringsdrivende er registrert hos avgiftsmyndighetene, vil en næringsdrivende – dersom registrering blir nektet *i tilfelle som nevnt* – være avskåret fra å gjøre fradrag for merverdiavgift på investeringer m.v. i en oppstartingsperiode. En slik praktisering av registreringsbestemmelsene ville etter departementets mening, føre til helt uholdbare konsekvenser i praksis" (mine uthevinger).

- (45) Disse uttalelsene peker i retning av at forhåndsregistrering var myntet på tilfeller der det var kvalifisert sannsynlighetsovervekt – det vil si mer enn alminnelig sannsynlighetsovervekt – for at den avgiftspliktige omsetningen ville komme i gang.
- (46) Det fremgår av det innledende kapittelet i Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) om ny merverdiavgiftslov at lovforslaget i all hovedsak tok sikte på en "teknisk revisjon av gjeldende merverdiavgiftslovgivning", og at "det meste av det foreliggende tolkningsmaterialet i form av forarbeider, høyesterettsdommer m.v. knyttet til dagens merverdiavgiftslovgivning vil beholde sin verdi", jf. proposisjonen side 5-6. I proposisjonens spesielle merknader til § 2-4 står det at bestemmelsen er ment å videreføre adgangen til forhåndsregistrering i 1969-loven § 28, men med lovfesting av hovedvilkårene for slik registrering, jf. proposisjonen side 52. Det vises videre til retningslinjene utarbeidet av Skattedirektoratet vedrørende praktiseringen av § 28. Også retningslinjene har på denne bakgrunn fortsatt relevans ved vurderingen av kravet til sannsynlighet for at omsetningen kommer i gang.
- (47) I retningslinjene 16. november 2007, som viderefører retningslinjene fra 1999 og 2001 om sannsynlighetskravet, står det følgende i pkt 1.1. nr. 2:
- "Det må fremstå som overveiende sannsynlig at virksomheten når normal drift foreligger;**
- vil ha en omsetning som ligger godt over registreringsgrensen vil drive sin aktivitet i næring.**
- Som hovedregel må det oppstilles krav til klar sannsynlighetsovervekt for at virksomheten kommer i gang som forutsatt. Ved vurderingen om forhåndsregistrering skal innrømmes, kan det legges vekt på hva som er normal investeringsperiode for vedkommende bransje.**
- Når det gjelder næringer hvor oppstart generelt er forbundet med risiko, skal dette forhold alene ikke virke diskvalifiserende dersom det aktuelle initiativ fremstår som seriøst. Følgende forhold kan i slike tilfeller vektlegges ved vurderingen av om forhåndsregistrering skal innrømmes;**
- innehaver og långivere har satset store beløp på virksomheten**
- det er ytt offentlig tilskudd til virksomheten
- offentlig organ har gitt konsesjon for driften."
- (48) Sett på bakgrunn av de opprinnelige forarbeidene som jeg nettopp har sitert, mener jeg formuleringene "overveidende sannsynlig" og "klar sannsynlighetsovervekt" taler med tyngde i retning av kvalifisert sannsynlighet for at henholdsvis beløpsgrensen nås og for at virksomheten kommer i gang. Kravet til "overveiende" sannsynlighet for at beløpsgrensen nås er, som tidligere gjengitt, videreført i merverdiavgiftsforskriften § 2-4-1 annet ledd. Det kan etter min mening ikke oppstilles et lavere sannsynlighetskrav for at virksomheten i det hele tatt kommer i gang enn for at beløpsgrensen nås. Jeg nevner også at det med formuleringen "klar sannsynlighetsovervekt" gjerne menes en sannsynlighetsgrad mellom "godtgjort", det vil si noe mer enn alminnelig sannsynlighetsovervekt, og "åpenbart", det vil si tilnærmet sikkerhet, jf. Skoghøy i Tvisteløsning, 2. utgave 2014, side 876.
- (49) Jeg er for øvrig enig med staten i at retningslinjenes anvisninger om at næringer ikke skal anses diskvalifiserte alene på grunn av generell oppstartisiko, ikke kan være ment som et unntak fra sannsynlighetskravet. Også i disse tilfellene skal det – forutsatt at

virksomheten er seriøs – foretas en konkret vurdering i tråd med de opplistede momentene, blant annet om konsesjon er gitt.

- (50) Prognoser om næringsvirksomheters fremtidige utvikling vil imidlertid være forbundet med usikkerhet, særlig der perspektivet er langsiktig. Også i de tilfellene der det kan være vanskelig å forutsi om virksomheten vil komme i gang, må det settes grenser for adgangen til forhåndsregistrering. Jeg viser i denne sammenheng til Ot.prp. nr. 21 (2001–2002) side 11 der det står følgende:

"Det vil faktisk si at virksomhetene får betalt penger tilbake fra staten. I noen tilfeller kommer imidlertid omsetningen ikke i gang som forutsatt. Det vil da kunne være vanskelig for staten å innføre disse pengene igjen i ettertid. Hensynet til statens inntekter tilsier derfor at det også bør være rammer for adgangen til forhåndsregistrering. Dette gjelder særlig i forhold til tilfeller hvor de aktuelle anskaffelsene selges videre uten merverdiavgift. I forlengelsen av dette krever praksis at det fremstår som overveiende sannsynlig at virksomheten, når normal drift foreligger, vil ha en omsetning godt over registreringsgrensen og at den vil drive i næring."

- (51) Jeg er på denne bakgrunn kommet til at det i utgangspunktet må oppstilles et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at omsetningen kommer i gang. Sannsynlighetskravet må imidlertid ikke praktiseres så strengt at enkelte næringer vil være utelukket fra forhåndsregistrering. Et annet spørsmål er fra hvilket tidspunkt en eventuell forhåndsregistrering skal innvilges.
- (52) Dette bringer meg over til konsesjonsspørsmålet. Spørsmålet er om usikkerheten i tilknytning til utfallet av Bremangerlandet Vindpark AS' konsesjonssøknad innebærer at sannsynlighetskravet ikke er oppfylt.
- (53) Partene synes å være enige om at avgiftsmyndighetene ikke skal innlate seg på en materiell vurdering av selve konsesjonsskjønnet. Jeg finner likevel grunn til å gjengi tingrettens omtale av konsesjonssituasjonen:

"... Retten viser her til vitneforklaringa til seksjonssjef Olsen ved NVE. Han har for retten forklart at når det gjeld dei konsesjonssøknadane som er handsama til no, så har ca. 60 fått konsesjon, ca. 30 har fått avslag på konsesjon og ca. 50 har fått ei oppmoding om å trekke søknaden sin. I dag ligg det ca. 100 søknader på vent, og Bremangerlandet Vindpark AS er ein av dei. Olsen vil ikkje for retten uttale seg om i kva grad det er sannsynleg at Bremangerlandet Vindpark AS vil få konsesjon eller ikkje, men stadfestar at både Bremanger kommune og Sogn og Fjordane fylkeskommune har gitt positiv fråsegn i saka. Vidare stadfestar Olsen at Fylkesmannen i Sogn og Fjordane har hatt merknader til regionalplanen og at denne no ligg til handsaming hos departementet, samt at Bremangerlandet Vindpark AS har fått krav om tilleggsutgreiing i høve til konsekvensar for naturmangfaldet. "

- (54) Denne uttalelsen illustrerer at det under det aktuelle konsesjonssystemet gis et betydelig antall avslag, og at det er umulig for avgiftsmyndighetene å forutse hvilke selskaper som vil få søknaden innvilget. Så lenge konsesjon er en absolutt forutsetning for at Bremangerlandet Vindpark AS kan gå over fra planleggingsfasen til anleggs- og produksjonsfasen, kan jeg under disse omstendigheter ikke se at sannsynlighetskravet for fremtidig omsetning er oppfylt.
- (55) Selskapet har gjort gjeldende at likhetshensyn taler for at forhåndsregistrering innvilges. Etablerte selskaper hevdes å kunne planlegge ny kraftproduksjon med rett til fradrag for inngående merverdiavgift med grunnlag i foreliggende ordinære registrering. Uten å ta

stilling til etablerte selskapers fradragsrett i slike tilfeller, mener jeg likhetshensyn uansett går begge veier. I en situasjon som den foreliggende, hvor en rekke søkere erfaringsmessig får avslag på sine konsesjonssøknader, kan forhåndsregistrering vanskelig innvilges alle med uavgjorte søknader.

- (56) Det er også vist til at avgiftsmyndighetenes håndheving av konsesjonsvilkåret innebærer at forhåndsregistrering aldri vil kunne skje før konsesjon foreligger, noe som vanskeliggjør etablering av samfunnsnyttig virksomhet som for eksempel miljøvennlig kraftproduksjon. Staten har på sin side pekt på at forhåndsregistrering vil kunne innvilges i tilfeller der det er på det rene at kvalifiserte søkere får konsesjon, og der konsesjonsmyndigheten har gitt uttrykk for at en søker vil få konsesjon. Jeg legger til grunn at formålet med vedkommende konsesjonsordning, om det bare er én reell kandidat til en konsesjon samt aktuell konsesjonspraksis vil være momenter ved vurderingen. Liknende vurderinger vil formodentlig også måtte foretas for virksomheter som er avhengig av ulike offentligrettslige tillatelser eller planvedtak for å komme i gang.
- (57) Vurderingen av om skatt- og avgiftssystemet bør brukes til å fremme prioritert samfunnsnyttig virksomhet, er en lovgiveroppgave. Adgangen i merverdiavgiftsloven § 8-6 til tilbakegående avgiftsoppgjør på anskaffelser foretatt inntil tre år før registrering, vil for øvrig gjøre det mindre byrdefullt å vente med registreringen til konsesjon foreligger.
- (58) Min konklusjon er etter dette at avgiftsmyndighetene kunne avslå Bremanger Vindpark AS' søknad om forlenget forhåndsregistrering under henvisning til at selskapet ikke hadde fått konsesjon. Skattedirektoratets vedtak 23. mars 2012 er følgelig gyldig.
- (59) Jeg går så over til å behandle gyldigheten av skattekontorets etterberegningsvedtak 9. november 2012. Ved dette vedtaket ble fradragsført inngående merverdiavgift på til sammen 1 864 352 kroner i perioden 2. termin 2009 til og med 1. termin 2012, krevd tilbakebetalt med tillegg av renter.
- (60) Hjemmelen for å etterberegne fradragsført merverdiavgift er inntatt i merverdiavgiftsloven § 18-1. Jeg nøyer meg med å sitere alternativet som er aktuelt i vår sak:
- "(1) **Avgiftsmyndighetene kan fastsette beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift og beløpet for inngående merverdiavgift ved skjønn, herunder rette feil i et avgiftsoppgjør, når**
- ...
- c) **noen er blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller blitt stående registrert uten å fylle vilkårene for registrering, og staten på grunn av dette er påført et avgiftstap."**
- (61) Ordlyden kan tas til inntekt for at det ikke er hjemmel for etterberegning der noen har vært lovlig forhåndsregistrert. Det følger imidlertid av forarbeidene til den tilsvarende bestemmelsen i 1969-loven § 55 at det er de materielle vilkårene for ordinær registrering det her siktes til. I Ot.prp. nr. 84 (1988–1989) side 3 nevner departementet tilfeller der den forhåndsregistrerte ikke oppnår en omsetning på beløpsgrensen innen den forutsatte tid, som et eksempel på når det vil kunne foretas etterberegning. I tilknytning til dette står det dessuten følgende:

"En anser det viktig at en får en bestemmelse som gir hjemmel til å få tilbakebetalt uberettiget utbetalt avgift uavhengig av om vedkommende har vært i mer eller mindre god tro. Det kan heller ikke anses urimelig at den som søker seg registrert selv har risikoen for at vilkårene for registreringen oppfylles. Tilbakebetaling bør derfor kunne kreves på objektivt grunnlag i de tilfeller hvor staten er påført et avgiftstap."

- (62) Også av Ot.prp. nr. 21 (2001–2002) side 11 fremgår det at etterberegning kan skje dersom "de generelle vilkårene for registrering ikke blir oppfylt innen den tidsfristen som er satt for forhåndsregistreringen".
- (63) Ved tolkningen av § 18-1 første ledd bokstav c legger jeg etter dette til grunn at den næringsdrivende har risikoen for at forutsetningene for registreringen inntreffer.
- (64) Vedtaket om forhåndsregistrering fra 2009 bygget på en forutsetning om at konsesjonsspørsmålet ville bli avgjort i 2011, slik at avgiftspliktig omsetning eventuelt ville kunne skje fra 2016. Det at forutsetningen for registreringen sviktet, hadde som konsekvens at Bremangerlandet Vindpark AS ble slettet fra merverdiavgiftsregisteret fra og med 2. termin 2012. Objektivt sett har det da funnet sted en uriktig utbetaling som staten i utgangspunktet kan kreve tilbake.
- (65) Bremangerlandet Vindpark AS har anført at vilkåret om at staten må ha lidt et avgiftstap ikke er oppfylt så lenge konsesjonssøknaden ikke er avgjort. Det er da ikke sannsynliggjort at omsetningen ikke vil komme i gang.
- (66) Jeg er ikke enig i dette. Vilkåret om at staten "er påført et avgiftstap", må i forhåndsregistreringstilfellene forstås på bakgrunn av den tidsperiode fradragsretten er innrømmet for. Dersom omsetning over beløpsgrensen ikke oppnås i løpet av perioden, og forutsetningene for statens utbetalinger i henhold til de negative omsetningsoppgavene objektivt sett svikter, vil staten være påført et avgiftstap. Det samme må etter min mening gjelde i vårt tilfelle der forutsetningen om konsesjonsvedtak i 2011 med påfølgende avgiftspliktig omsetning fra 2016, ikke slår til. Både i søknaden om forhåndsregistrering og i søknaden om forlengelse av forhåndsregistreringen har selskapet opplyst at omsetningsgrensen vil nås tre til fire år etter at konsesjon er gitt. Den omstendighet at omsetningsgrensen vil kunne nås en gang i fremtiden dersom konsesjonssøknaden innvilges, kan ikke være avgjørende i denne sammenheng.
- (67) Selskapet har endelig anført at det er gitt motstridende og misvisende opplysninger om forutsetningene for en eventuell etterberegning i vedtaket og i meldingen om forhåndsregistrering fra 2009. Til dette vil jeg kort bemerke at den lovfestede etterberegningssadgangen ikke er betinget av at avgiftsmyndighetene har tatt fyllestgjørende forbehold om etterberegning.
- (68) Min konklusjon er at avgiftsmyndighetene hadde adgang til å etterberegne merverdiavgift for den aktuelle perioden. Skattekontorets vedtak 9. november 2012 er følgelig gyldig.
- (69) Staten ved Skattedirektoratet har fått medhold fullt ut, og skal i utgangspunktet tilkjennes erstatning for sakskostnader i tråd med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første og annet ledd. Det har imidlertid vært behov for en rettslig avklaring av sakens hovedspørsmål, noe de aktuelle vedtakenes motstridende håndtering av konsesjonsspørsmålet illustrerer. Jeg

mener på denne bakgrunn Bremangerlandet Vindpark AS bør fritas for ansvar for sakskostnader for alle instanser, jf. § 20-2 tredje ledd.

(70) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Staten ved Skattedirektoratet frifinnes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

(71) Dommer **Bull**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(72) Dommer **Øie**: Likeså.

(73) Dommer **Matheson**: Likeså.

(74) Justitiarius **Schei**: Likeså.

D O M :

1. Staten ved Skattedirektoratet frifinnes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

Riktig utskrift bekreftes: