



# NORGES HØYESTERETT

Den 29. september 2017 avsa Høyesterett dom i

**HR-2017-1851-A, (sak nr. 2017/484), sivil sak, anke over dom,**

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten v/advokat Erik Bratterud)

mot

Skårer Syd Holding AS

(advokat Cecilie Aasprong Dyrnes)

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

- (1) Dommer **Webster**: Saken gjelder gyldigheten av et vedtak av Klagenemnda for merverdiavgift. Spørsmålet er om et selskap har fradragsrett for inngående merverdiavgift på rådgivningstjenester påløpt i forbindelse med kjøp av aksjer i et eiendomsselskap når selskapet senere ble fellesregistrert med det oppkjøpte selskapet. Saken reiser særlig spørsmål om tilknytningen mellom utgiftene og den avgiftspliktige omsetningen.
- (2) Skårer Syd Holding AS ble stiftet i 2011 med formål å investere "i eiendom, aksjer og andre eiendeler i andre selskaper og foretak samt annen virksomhet som hermed står i forbindelse". Selskapet drev ikke merverdiavgiftspliktig virksomhet og var dermed heller ikke registrert i merverdiavgiftregisteret.
- (3) I 2012 kjøpte selskapet Losbyveien Eiendom AS. Dette selskapet drev utleie av bygg til merverdiavgiftspliktig virksomhet og var frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret for utleie av fast eiendom, jf. merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd bokstav a. De to selskapene ble ikke fellesregistrert. Etter oppkjøpet fortsatte virksomheten i Losbyveien Eiendom AS som før.
- (4) I oktober 2013 kjøpte så Skårer Syd Holding AS alle aksjene i Blomstersentralen Lørenskog AS. I forbindelse med kjøpet engasjerte Skårer Syd Holding AS tre rådgivere; en konsulent, et advokatfirma og et revisjonsfirma. Tjenestene fra rådgiverne ble fakturert med merverdiavgift.
- (5) Blomstersentralen Lørenskog AS skiftet senere navn til Tunveien Eiendom AS, og i fortsettelsen omtaler jeg selskapet ved dette navnet. Også Tunveien Eiendom AS drev

utleie av bygg til merverdiavgiftspliktig næringsvirksomhet og var frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret etter samme regler som Losbyveien Eiendom AS. Virksomheten i selskapet fortsatte uendret etter oppkjøpet.

- (6) Etter ervervet av Tunveien Eiendom AS ble Skårer Syd Holding AS frivillig fellesregistrert sammen med de to datterselskapene. I første omsetningstermin etter terminen for fellesregistreringen, det vil si i sjette termin for 2013, fradragsførte Skårer Syd Holding AS inngående merverdiavgift på fakturaene fra rådgiverne som var engasjert i forbindelse med kjøpet av Tunveien Eiendom AS.
- (7) Skatt øst gjennomførte oppgavekontroll for sjette termin og varslet deretter om etterberegning av fradragsført inngående merverdiavgift. Skårer Syd Holding AS svarte på varselet. I vedtak 28. mars 2014 tilbakeførte skattekontoret inngående avgift med 809 484 kroner og ila en tilleggsavgift på 20 prosent. Tilleggsavgiften utgjorde 161 896 kroner. Begrunnelsen for tilbakeføringen var at anskaffelsen av rådgivningstjenestene ikke var til bruk i avgiftspliktig omsetning.
- (8) Skårer Syd Holding AS klaget over skattekontorets vedtak. Klagenemnda for merverdiavgift stadfestet i vedtak 8. september 2014 skattekontorets vedtak under dissens (3-2). Dette vedtaket er tvistegenstanden i saken.
- (9) Den 20. januar 2015 tok Skårer Syd Holding AS ut stevning for Oslo tingrett og påsto at klagenemndas vedtak var ugyldig. Oslo tingrett avsa dom 10. november 2015 med slik domsslutning:
- "1. Staten v/Skatt øst frifinnes.**
- 2. Skårer Syd Holding AS dømmes til å betale 44 306 – førtifiretusentrehundreogseks – kroner til staten v/Skatt øst innen 2 – to – uker."**
- (10) Tingretten kom til at Skårer Syd Holding AS ikke hadde krav på fradrag for inngående merverdiavgift på rådgivningstjenestene, fordi de ikke var til bruk i den registrerte virksomheten. Reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør kunne da ikke gi grunnlag for fradragsrett. Tingretten mente videre at vilkårene for å ilegge tilleggsavgift var oppfylt.
- (11) Skårer Syd Holding AS anket over rettsanvendelsen til Borgarting lagmannsrett, som 23. januar 2017 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Vedtak av Klagenemnda for merverdiavgift 8. september 2014 er ugyldig.**
- 2. I saksomkostninger for tingretten betaler staten ved Skatt øst 154 100 – etthundreogfemtifiretusentthundre – kroner til Skårer Syd Holding AS senest to uker etter forkynnelsen av denne dommen.**
- 3. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler staten ved Skatt øst 192 040 – etthundreogtittitotusenogførti – kroner til Skårer Syd Holding AS senest to uker etter forkynnelsen av denne dommen."**
- (12) Lagmannsretten kom til at Skårer Syd Holding AS hadde krav på fradrag etter merverdiavgiftsloven § 8-1, sammenholdt med reglene om fellesregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør. Etter lagmannsrettens syn var det ikke grunn til å skille mellom det å kjøpe en eiendom og det å kjøpe selskapet som eier eiendommen.

- (13) Staten har anket over lagmannsrettens rettsanvendelse til Høyesterett. Saken står i det vesentlige i den samme stilling som for lagmannsretten.
- (14) Den ankende part – *staten ved Skatt øst* – har i korte trekk anført:
- (15) Omsetning av aksjer er unntatt fra merverdiavgift, og det er dermed ikke grunnlag for å kreve fradrag for inngående merverdiavgift for kostnader knyttet til kjøp av aksjer. Det er bare kostnader til bruk i avgiftspliktig virksomhet som gir fradragsrett.
- (16) Videre er det bare egen avgiftspliktig virksomhet som kan gi grunnlag for fradrag. Fellesregistrering åpner for unntak fra dette, ved at inngående merverdiavgift på kostnader i et selskap kan fradragsføres i utgående merverdiavgift i et annet samarbeidende selskap. En fellesregistrering virker imidlertid bare fremover i tid, jf. § 14-1 andre ledd, og reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør endrer ikke på dette. Forutsetningen er videre at kostnaden må være relevant for, og ha en nær og naturlig tilknytning til, avgiftspliktig omsetning. Kostnadene som Skårer Syd Holding AS har pådratt seg, har ikke relevans for den avgiftspliktige virksomheten i Tunveien Eiendom AS. Vilåret for fradrag som følge av fellesregistreringen er dermed uansett ikke oppfylt.
- (17) Reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør åpner for unntak fra registreringsvilåret, men gjør ikke unntak fra de øvrige vilkårene for å få fradrag. Utgiften må fortsatt være knyttet til avgiftspliktig omsetning og være begrunnet i avgiftssubjektets egen virksomhet.
- (18) Staten ved Skatt øst har nedlagt slik påstand:
- "1. Tingrettens dom stadfestes.
  2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett."
- (19) Ankemotparten – *Skårer Syd Holding AS* – har i korte trekk anført:
- (20) Lagmannsrettens rettsanvendelse er korrekt.
- (21) Selskaper som fellesregistreres, skal anses som en enhet i avgiftssammenheng; det er den samlede virksomheten som oppnår fradragsrett. Ved kjøpet av Tunveien Eiendom AS utvidet Skårer Syd Holding AS den senere fellesregistrerte enhetens avgiftspliktige virksomhet. Bygningen i Tunveien Eiendom AS benyttes i avgiftspliktig virksomhet, og det har ikke avgiftsmessig betydning om Skårer Syd Holding AS hadde bygget bygningen, kjøpt bygningen eller kjøpt selskapet som eier bygningen. Bygg som eies av et eget selskap, må behandles på samme måte som bygg som eies og drives direkte. Forskjellsbehandling her er i strid med formålet med merverdiavgiftsordningen; det er sluttbruker som skal betale avgiften. Å nekte fradrag vil medføre konkurransevridning. Det vil også stride mot forutsetningen om at staten ikke skal opptjene proveny der kjøper er avgiftspliktig.
- (22) Adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør, jf. merverdiavgiftsloven § 8-6, gjelder "den registrerte virksomheten". Også dette tilsier at det må gjøres en samlet vurdering av selskapene som inngår i fellesregistreringen.

- (23) Kostnadene til oppkjøpet er relevante og nødvendige for den avgiftspliktige virksomheten i den fellesregistrerte enheten, og inngående merverdiavgift kan dermed trekkes fra, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1.
- (24) Under enhver omstendighet var Skårer Syd Holding AS ikke uaktsom da fradrag ble krevd, og det er dermed ikke grunnlag for tilleggsavgift.
- (25) Skårer Syd Holding AS har nedlagt følgende påstand:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Skårer Syd Holding AS tilkjennes sakens omkostninger for alle rettsinstanser."**
- (26) *Jeg er kommet til at anken fører frem.*
- (27) Før jeg går nærmere inn på de konkrete anførslene gjør jeg rede for de relevante delene av merverdiavgiftslovens system. Gjeldende merverdiavgiftslov er fra 2009. Det er en omfattende rettspraksis knyttet til den tidligere loven fra 1969. På de punkter denne sak gjelder, er den tidligere lovens regler videreført, og rettspraksis knyttet til 1969-loven er fortsatt relevant.
- (28) Lovens utgangspunkt er at all omsetning av varer og tjenester er merverdiavgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd. Fra dette utgangspunktet er det gjort en rekke unntak. To av unntakene er relevante for denne saken. Av § 3-6 bokstav e følger at omsetning av "finansielle instrumenter og lignende" er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Unntaket omfatter både kjøp og salg av aksjer, og også omsetning av alle aksjene i et selskap, jf. Rt-2015-652 – Telenor – avsnitt 34, hvor det heter:
- "Det følger av merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 4 bokstav e at salg av finansielle instrumenter og meglingstjenester ved slik omsetning, er unntatt fra merverdiavgift. Denne bestemmelsen omfatter også salg av samtlige aksjer i et selskap, jf. Rt-2009-1632 avsnitt 38."**
- (29) Den relevante delen av merverdiavgiftsloven av 1969 § 5b første ledd nr. 4 bokstav e er videreført i dagens § 3-6 bokstav e.
- (30) Også omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd. Men etter § 3-11 andre ledd bokstav k jf. § 2-3 er det adgang til frivillig registrering for utleiende av bygg som brukes til avgiftspliktig virksomhet. Det er ikke en tilsvarende adgang til frivillig registrering av virksomhet som består i omsetning av finansielle instrumenter, som aksjer.
- (31) Retten til fradrag for inngående merverdiavgift er regulert i lovens kapittel 8. Hovedregelen er at "registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten", jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Lovens ordning er symmetrisk; inngående avgift på utgifter til varer og tjenester til bruk for den avgiftspliktige omsetningen, kan trekkes fra. Motsatt kan inngående merverdiavgift på varer og tjenester som ikke er til bruk i den registrerte virksomheten, ikke trekkes fra. Dette innebærer at virksomhet som består i utleie av bygg, og som er frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. § 3-11 andre ledd bokstav k, er berettiget til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og

tjenester til bruk i virksomheten. Inngående merverdiavgift i virksomhet som bare består i omsetning av aksjer, vil ikke gi rett til fradrag, ettersom virksomheten ikke er merverdiavgiftspliktig og det heller ikke er grunnlag for frivillig registrering. Tilsvarende er lagt til grunn i Rt-2015-652 – Telenor – avslutningsvis i avsnitt 34.

- (32) I Rt-2012-432 – Elkjøp – avsnitt 43 er det fremhevet at bestemmelsen i den tidligere loven som tilsvarte § 8-1 har flere funksjoner, blant annet "angir den hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning" (tilknytningen). Videre avklarer bestemmelsen hvem som er berettiget til fradraget (tilordningen). Utgiften må være knyttet til den næringsdrivendes egen avgiftspliktige virksomhet, jf. Rt-2008-939 avsnitt 33.
- (33) Elkjøp-dommen – avsnitt 43 – presiserer at vurderingstemaet er det samme i begge sammenhenger:
- "... Det er for alle disse relasjonene blitt fremholdt i rettspraksis at det ikke er tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen eller oppofrelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppofrelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne. De grunnleggende avgjørelsene er Rt-1985-93 (Sira-Kvina) og Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors). I enkelte senere avgjørelser har det til dels vært benyttet noen andre formuleringer, men disse avgjørelsene kan ikke oppfattes slik at de tilknytningskriterier som ble oppstilt i Rt-1985-93 og Rt-2001-1497, er blitt endret."**
- (34) Fradragsrett for inngående merverdiavgift forutsetter altså at anskaffelsen av varer eller tjenester er relevant for, og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til, den avgiftspliktiges egen avgiftspliktige virksomhet.
- (35) Med dette som utgangspunkt ser jeg på fradragene som er gjort i denne saken.
- (36) Skårer Syd Holding AS har fradragsført inngående merverdiavgift på fakturaer for tjenester fra tre rådgivere i tilknytning til kjøpet av Tunveien Eiendom AS. Stor-Oslo Management AS skulle blant annet vurdere transaksjonsstruktur og finansieringsstruktur og rådgi i forbindelse med etablering av nødvendig egenkapital og etablering av lån. Selskapet skulle bistå med praktisk gjennomføring av kjøpet av aksjene, vurdere de underliggende eiendomsaktiva og forhandle kjøpekontrakt og andre relevante avtaler i forbindelse med kjøpet av eiendomsselskapet.
- (37) Også advokatfirmaet Arntzen de Besche har gitt råd i forbindelse med selskapskjøpet. Revisjonsfirmaet BDO AS har ytt bistand i forbindelse med "finansiell due diligence" og "skatt og avgift" ved BDO Advokater AS.
- (38) Dette er rådgivning som er knyttet til aksjeervertet, altså ikke-avgiftspliktig virksomhet i Skårer Syd Holding AS. Det er ikke opplyst at rådgivningen har kommet den avgiftspliktige utleievirksomheten til gode. Utleievirksomheten i Tunveien Eiendom AS var etablert før kjøpet og fortsatte uendret etterpå. Rådgivningen var følgelig ikke relevant for den avgiftspliktige utleievirksomheten og har heller ikke på annen måte noen naturlig og nær tilknytning til virksomheten. Utgangspunktet er dermed at det ikke skal gis fradrag for inngående merverdiavgift etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 8-1.

- (39) Skårer Syd Holding AS har imidlertid anført at fellesregistreringen innebærer at de fellesregistrerte selskapene må vurderes under ett, og at kostnadene til kjøpet er kostnader for å etablere merverdiavgiftspliktig virksomhet i Skårer Syd Holding AS.
- (40) Utgangspunktet i merverdiavgiftsloven § 8-1 er, som nevnt, at en virksomhet bare kan få fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til sin egen avgiftspliktige virksomhet – omtalt som tilordningsvilkåret. Reglene om fellesregistrering oppstiller et unntak fra tilordningsvilkåret, jf. merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd:
- "To eller flere samarbeidende selskaper kan registreres som ett avgiftssubjekt dersom minst 85 prosent av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Alle deltakende selskaper i en fellesregistrering er solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgift."**
- (41) Det er ikke bestridt at vilkårene for fellesregistrering er oppfylt i dette tilfellet. Skårer Syd Holding AS er lovlig fellesregistrert med sine datterselskaper.
- (42) Formålet med fellesregistreringen er at flere samarbeidende selskaper skal kunne behandles som en avgiftspliktig enhet, slik at det kan gis fradrag for inngående avgift til den samlede virksomheten selv om driftsmidlene eies av ett selskap og salget foretas av et annet, jf. Ot.prp. nr. 17 (1968–1969) side 53.
- (43) I Rt-2015-652 – Telenor – avsnitt 38 formuleres dette som at "[f]ellesregistrering skal altså sikre at fradrag for inngående merverdiavgift som man ville hatt om virksomheten hadde vært organisert i ett selskap, oppnås også når virksomheten organiseres i flere selskap som inngår i konsern, så langt disse er fellesregistrert".
- (44) Telenor, som driver avgiftspliktig virksomhet, anførte at fradragsrett måtte følge av at selskapet som var solgt, var en del av Telenorkonsernets fellesregistrerte virksomhet. Fellesregistreringen innebar at de fellesregistrerte selskapene var ett avgiftssubjekt og en avgiftspliktig virksomhet, se dommen avsnitt 21. Til dette bemerket Høyesterett i avsnitt 38 at fellesregistreringen ikke kan
- "begrunne fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i avgiftsfri omsetning. Jeg kan ikke se at et morselskap som driver avgiftspliktig virksomhet, kan oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på tjenester som knytter seg til avgiftsfritt salg av aksjer, ved å fellesregistreres med datterselskapet".**
- (45) Høyesterett skilte altså mellom avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet i de fellesregistrerte selskapene. Selskapet oppnådde ikke fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader med tilknytning til avgiftsfritt salg av aksjer som følge av fellesregistreringen. Unntaket fra tilordningskravet som fellesregistrering åpner for, endrer med andre ord ikke tilknytningskravet.
- (46) Dette er i tråd med lovens system, som blant annet er kommet til uttrykk i merverdiavgiftsloven § 8-2. Hvis et registrert avgiftssubjekt anskaffer varer eller tjenester som er til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål, er det bare rett til fradrag for inngående merverdiavgift for den delen av kostnaden som er til bruk i den registrerte virksomheten.
- (47) Skårer Syd Holding AS har ikke bestridt disse rettslige utgangspunktene, men har pekt på at Telenor-dommen gjaldt salg av aksjer, og at effekten av et kjøp – at det etableres en

avgiftspliktig virksomhet innenfor fellesregistreringen – tilsier at kjøp må behandles på en annen måte en salg. Men, som jeg tidligere har vist, endrer ikke den avgiftsfrie omsetningen karakter ved fellesregistreringen. Det er omsetning av aksjer som er unntatt fra avgiftsområdet, kjøp og salg av aksjer er likestilt i merverdiavgiftsloven § 3-6 bokstav e. Denne anførselen kan derfor ikke føre frem.

- (48) I en bindende forhåndsuttalelse 20. april 2007 har riktignok Skattedirektoratet lagt til grunn at det er fradragsrett for inngående merverdiavgift for transaksjonskostnader knyttet til kjøp av datterselskaper som driver virksomhet innenfor avgiftsområdet. Virksomhetene skulle være fellesregistrert før transaksjonskostnadene ble pådratt. Rekkevidden av uttalelsen er noe uklar. Uttalelsen har uansett ikke dannet grunnlag for noen fast forvaltningspraksis. Tvert imot synes praksis fra Klagenemnda for merverdiavgift hovedsakelig å ha gått i motsatt retning, men noen ganger under dissens. Forvaltningspraksis kan dermed ikke tillegges rettskildemessig betydning.
- (49) Ankemotparten har videre anført at reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør gir grunnlag for fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelseskostnadene.
- (50) Reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør er gitt særlig for å sikre avgiftspliktige fradrag for inngående merverdiavgift på oppstartskostnader. Merverdiavgiftsloven oppstiller minstekrav til omsetning før det er anledning til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, se § 2-1. Fradragsretten etter § 8-1 oppstår først ved registrering. Uten særlige regler i loven ville det dermed ikke blitt gitt fradrag for inngående merverdiavgift på oppstartskostnader. Loven oppstiller to løsninger; forhåndsregistrering etter merverdiavgiftsloven § 2-4 og tilbakegående avgiftsoppgjør etter § 8-6.
- (51) Merverdiavgiftsloven § 8-6 første ledd lyder:
- "Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er anskaffet inntil tre år før registrering i Merverdiavgiftsregisteret (tilbakegående avgiftsoppgjør) i den utstrekning anskaffelsene har direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten. Dette gjelder likevel ikke for varer og tjenester som er omsatt før registreringen. ..."**
- (52) Regelen innebærer altså et unntak fra hovedregelen om at registrering må ha skjedd på anskaffelsestidspunktet. For den foreliggende saken medfører bestemmelsen at det ikke hindrer fradragsrett at rådgivningstjenestene var anskaffet før registreringen.
- (53) Formålet med bestemmelsene er nærmere omtalt i forarbeidene til lovendring i merverdiavgiftsloven 1969, Ot.prp.nr. 21 (2001–2002) punkt 7.5.1:
- "Hovedformålet med ordningene med forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør er at næringsdrivende ikke skal belastes med merverdiavgift på relevante anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Ved forhåndsregistrering får den næringsdrivende adgang til å gjøre fradrag for merverdiavgiften fortløpende i oppstartsfasen, mens et tilbakegående avgiftsoppgjør medfører at en næringsdrivende i ettertid avlastes disse utgiftene."**
- (54) Ankemotparten anfører at det å kjøpe aksjer i et eiendomsselskap, er virksomhet i § 8-6's forstand, når morselskap og eiendomsselskap er fellesregistrert. For virksomheter som er fellesregistrert, må virksomheten vurderes samlet.

- (55) Ordlyden i § 8-6 isolert sett stenger ikke for en slik tolkning. På den annen side er det tidsperspektivet som står sentralt i bestemmelsen. Det er heller ingen ting i forarbeidene som indikerer at de vanlige tilknytnings- og tilordningskravene ikke skal gjelde. Tvert imot heter det i proposisjonen punkt 7.5.1:

**"Et sentralt vilkår for å kunne foreta et tilbakegående avgiftsoppgjør er at virksomheten må være registrert i merverdiavgiftsmanntallet, ordinært registrert eller forhåndsregistrert. Videre må anskaffelsene ha direkte sammenheng med omsetning i registrert virksomhet. Ved vurderingen av om dette vilkåret er oppfylt, legges det vekt på blant annet investeringsperiodens lengde og kontinuitet. Anskaffelsene må også ha vært til bruk innenfor avgiftspliktig virksomhet på anskaffelsestidspunktet. ..."**

- (56) Det vil rime dårlig med systemet i merverdiavgiftsloven om § 8-6 skulle gi en utvidet fradragrett bare fordi virksomheten ikke var registrert på anskaffelsestidspunktet.
- (57) Ankemotparten har videre pekt på at kjøp av eiendom og kjøp av et eiendomsselskap bør behandles likt avgiftsmessig. Det er imidlertid betydelige forskjeller på det å kjøpe et selskap og det å kjøpe en fast eiendom, også for merverdiavgiften. Loven har forskjellige løsninger for de to alternativene, og jeg kan ikke se at det er grunnlag – ut fra reelle hensyn – for å sette lovens ordning til side.
- (58) Det er etter dette ikke nødvendig for meg å gå inn på betydningen av virkningstidspunktet for fellesregistreringen.
- (59) Staten får dermed medhold i at det var korrekt å tilbakeføre den fradragførte inngående merverdiavgiften knyttet til rådgivningstjenester til bruk ved kjøpet av Tunveien Eiendom AS.
- (60) I klagenemndas vedtak er det ilagt tilleggsavgift med 20 prosent, og Skårer Syd Holding AS bestrider at det er grunnlag for denne tilleggsavgiften. Satsens størrelse, hvis det er grunnlag for å ilegge den, er ikke bestridt.
- (61) Tilleggsavgiften er ilagt med hjemmel i den nå opphevede bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd:
- "Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift ..."**
- (62) Partene er uenige om hvorvidt Skårer Syd Holding AS opptrådte uaktsomt ved å sende inn en omkostningsoppgave hvor det ble krevet fradrag for inngående merverdiavgift på rådgivningskostnadene.
- (63) Avgiftssystemet bygger på at avgiftssubjektene selv beregner og innberetter skyldig merverdiavgift. Tilleggsavgiften er et virkemiddel for å sikre riktige oppgaver. Systemet bygger på en forutsetning om lojalitet fra de avgiftspliktiges side. Kravet til aktsomhet må vurderes på denne bakgrunn.
- (64) Av Skattedirektoratets retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift 10. januar 2012 framgår det i punkt 2.2.1 at enhver som driver virksomhet, plikter å sette seg inn i de



reglene som gjelder for beregning av avgift, og at unnlattelse av å søke kunnskap om regelverket, om nødvendig ved å engasjere hjelp, i seg selv kan anses som uaktsomt.

- (65) Skårer Syd Holding AS har særlig vist til den bindende forhåndsuttalelsen fra Skattedirektoratet 20. april 2007, og anfører at uttalelsen viser at det ikke var uaktsomt å trekke fra inngående merverdiavgift for anskaffelseskostnadene. Som tidligere nevnt var forvaltningspraksisen ikke entydig, og merverdiavgiftslovens system tilsier etter mitt syn at det ikke skulle vært gjort fradrag. Skårer Syd Holding AS hadde derfor oppfordring til å avklare regelverket nærmere, og det var uaktsomt at dette ikke ble gjort.
- (66) Av retningslinjene punkt 3.5, Forklarende vedlegg til oppgave, følger at hvis det foreligger berettiget tvil med hensyn til den avgiftsmessige behandlingen, skal det ikke ilegges tilleggsavgift hvis den avgiftspliktige på en utfyllende måte har redegjort for faktum og hvorledes regelverket er vurdert, selv om skattekontoret kommer til et annet resultat. Skårer Syd Holding AS kunne ha unngått tilleggsavgift ved å inngi et slikt forklarende vedlegg til oppgaven.
- (67) Etter dette må staten få medhold i at Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak 8. september 2014 er gyldig og anken fører dermed frem.
- (68) Staten har nedlagt påstand om å bli tilkjent sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett. Kostnadene utgjør til sammen 163 505 kroner. Kostnadene tilkjennes, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd.
- (69) Jeg stemmer for denne

#### D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
  2. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler Skårer Syd Holding AS til staten ved Skatt øst 163 505 – etthundreogsekstiretusenfemhundreogfem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (70) Dommar **Høgetveit Berg:** Eg er i det hovudsaklege og i resultatet einig med førstvoterande.
- (71) Dommer **Ringnes:** Likeså.
- (72) Dommer **Indreberg:** Likeså.
- (73) Justitiarius **Øie:** Likeså.
- (74) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett betaler Skårer Syd Holding AS til staten ved Skatt øst 163 505 – etthundreogsekstiretusenfemhundreogfem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: