



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 4. september 2020 av Høyesterett i avdeling med

dommer Erik Møse
dommer Wilhelm Matheson
dommer Kristin Normann
dommer Wenche Elizabeth Arntzen
dommer Borgar Høgetveit Berg

HR-2020-1732-A, (sak nr. 19-191169SIV-HRET)
Anke over Borgarting lagmannsretts dom 4. november 2019

Trysil Fageråsen Eiendom AS

(advokat Alexander With – til prøve)

mot

Staten v/Skatteetaten

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Simen Skjold Søggaard – til prøve)

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

(1) Dommer **Normann:**

Sakens bakgrunn og problemstilling

- (2) Saken gjelder gyldigheten av vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift og reiser særlig spørsmål om tolkningen av kapittel 9 i merverdiavgiftsloven og i merverdiavgiftsforskriften om «Justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift».
- (3) Investeringselskapet Trysil Fageråsen Eiendom AS – TFE – inngikk 12. desember 2008 avtale med Estatia Resort Trysil AS – ERT – og Glitnir Bank ASA om kjøp av et hotellbygg under oppføring i Trysil. Kjøpekontrakten regulerte ikke merverdiavgift. TFE overtok eiendomsretten til hotellbygget samme dag.
- (4) Frem til overdragelsen hadde ERT fradragsført 46 948 291 kroner tilsvarende 72 % av den pådratte inngående merverdiavgiften på oppføringskostnadene til bygget – totalt 64 884 436 kroner. Bakgrunnen for at ERT bare delvis fradragsførte merverdiavgiftsbeløpet, var at selskapet planla å bruke hotellbygget både i avgiftspliktig og unntatt virksomhet. ERT krevde derfor bare fradrag for en forholdsmessig andel av inngående merverdiavgift beregnet på grunnlag av den planlagte bruken. De resterende 28 % – 17 936 145 kroner – ble følgelig ikke fradragsført.
- (5) Hotellbygget var ikke ferdigstilt ved overdragelsen, og TFE var på dette tidspunktet ikke frivillig registrert for utleie av fast eiendom. Salget utløste derfor en plikt for ERT til å foreta en samlet justering som innebar en tilbakeføring av den fradragsførte merverdiavgiften i sin helhet. Det er ubestridt at dette selskapet ikke oppfylte sin plikt til innberetning og tilbakeføring. ERT ble tatt under konkursbehandling 27. januar 2009.
- (6) TFE ferdigstilte hotellbygget i 2011, og fra 1. desember samme år ble det utleid til Mountain Resort Trysil Drift AS. Med virkning fra september 2011 ble TFE frivillig merverdiavgiftsregistrert for utleie av hotellet, jf. merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd. Ved utleien benyttet selskapet hotellet fullt ut i avgiftspliktig virksomhet.
- (7) Det er på det rene at TFE har rett til oppjustering for 28 % av inngående merverdiavgift som ERT ikke fradragsførte. I tråd med dette aksepterte skattekontoret TFEs krav om oppjustering for 1/10 av 17 936 145 kroner per år for de aktuelle årene 2011–2013, som samlet utgjør 5 380 842 kroner.
- (8) TFE hadde imidlertid i tillegg fradragsført til sammen 14 084 487 kroner i 6. termin i henholdsvis 2011, 2012 og 2013, det vil si de tre årene hotellet hadde vært i bruk. På bakgrunn av kontroll av TFEs tilleggsoppgaver for disse terminene fattet skattekontoret 8. juni 2015 vedtak om etterberegning av 4 694 829 kroner for hver av de tre terminene fra 2011 til 2013, til sammen 14 084 487 kroner. Begrunnelsen var at TFE ikke hadde innsendt justeringsoppstilling som tilfredsstilte kravene til dokumentasjon i merverdiavgiftsforskriften § 9-3-5.
- (9) TFE påklaget vedtaket, som 15. februar 2016 ble opprettholdt av Klagenemnda for merverdiavgift. TFE hadde før dette sendt inn ny justeringsoppstilling. Begrunnelsen for opprettholdelsen av vedtaket var at justering hos kjøper forutsetter at det er foretatt en

samlet justering hos selger. Skatteklagenemnda besluttet 2. juli 2018 ikke å omgjøre vedtaket til den tidligere Klagenemnda for merverdiavgift.

- (10) TFE tok 16. august 2016 ut stevning for Oslo tingrett.
- (11) Oslo tingrett avsa 16. november 2018 dom med slik domsslutning:
- «1. Staten v/Skatt øst frifinnes.
 - 2. Trysil Fageråsen Eiendom AS dømmes til å erstatte staten v/Skatt øst sine sakskostnader med 62 250 – sekstitotusentohundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.»
- (12) Etter anke fra TFE avsa Borgarting lagmannsrett 4. november 2019 dom med slik domsslutning:
- «1. Anken forkastes.
 - 2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Trysil Fageråsen Eiendom AS 44 950 – førtifiretusennihundreogfemti – kroner til staten v/Skatteetaten innen to uker fra dommen er forkynt.»
- (13) Både tingretten og lagmannsretten kom til at en naturlig forståelse av reglene sett i sammenheng med justeringsreglernes formål innebærer at kjøpers rett til justering forutsetter at det faktisk er foretatt en samlet justering, og at mottaker aldri får større rett til justering av inngående merverdiavgift enn den retten overdrageren hadde. Det ble også vist til Finansdepartementets tolkningsuttalelse 19. desember 2007.
- (14) TFE har anket til Høyesterett over lagmannsrettens generelle lovtolkning. Saken er behandlet ved fjernmøte, jf. midlertidig lov 26. mai 2020 nr. 47 om tilpasninger i prosessregelverket som følge av utbruddet av covid-19 mv. § 3.

Partenes syn på saken

- (15) Den ankende part – *Trysil Fageråsen Eiendom AS* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (16) Det er ingen forutsetning for mottakers rett til justering av inngående merverdiavgift at overdrageren av kapitalvaren *faktisk* har foretatt en samlet nedjustering og tilbakeføring. En naturlig språklig forståelse av merverdiavgiftsloven § 9-3 andre ledd og merverdiavgiftsforskriften § 9-3-1 andre ledd er at det som overføres til mottakeren ved overdragelsen av en kapitalvare, er den *rettsstilling* – de rettigheter og plikter – overdrageren har på tidspunktet for overdragelsen når avgiftsreglene er riktig anvendt.
- (17) TFEs tolkning støttes av sammenhengen mellom merverdiavgiftsforskriften § 9-3-1 første ledd og § 9-3-8. Det er overdrageren som skal innbetale «det overskytende» – for mye fradragsført avgift til staten.
- (18) Reglene om justering og tilbakeføring av merverdiavgift i merverdiavgiftsloven 1969 og forskrift nr. 132 (FOR-2007-12-19-1589) er videreført uten materielle endringer i merverdiavgiftsloven 2009 og merverdiavgiftsforskriften. Ankende parts tolkning av

gjeldende forskrift § 9-3-1 støttes også av en naturlig forståelse av den tidligere hovedbestemmelsen i forskrift nr. 132 § 2-2 første ledd, som den nye bestemmelsen avløser.

- (19) Ordlyden i merverdiavgiftsloven §§ 9-2 og 9-3 taler mot statens tolkning, jf. HR-2020-1129-A *REC Wafer* avsnitt 56–71. Statens syn innebærer en innskrenkende tolkning av loven.
- (20) Det finnes ikke langvarig og fast forvaltningspraksis som støtter statens syn. Finansdepartementets tolkningsuttalelse 19. desember 2007 til forskrift nr. 132 har begrenset vekt.
- (21) TFEs tolkning samsvarer best med selvstendighetsprinsippet i merverdiavgiftsretten. Risikoen for selgers manglende overholdelse av avgiftsreglene påligger staten og ikke kjøper. Staten kunne frem til 31. desember 2016 fremmet krav mot ERT eller et annet selskap ERT var fellesregistrert med.
- (22) Trysil Fageråsen Eiendom AS har nedlagt slik påstand:
- «1. KMVA 8759 truffet av Klagenemnda for merverdiavgift den 15. februar 2016 overfor Trysil Fageråsen Eiendom AS oppheves.
 2. Trysil Fageråsen Eiendom AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og for Høyesterett.»
- (23) Ankemotparten – *staten ved Skatteetaten* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (24) Kjøper kan ikke få en større justeringsrett – rett til fradrag – enn selger.
- (25) Merverdiavgiftsloven § 9-3 andre ledd angir skjæringstidspunktet for rett og plikt knyttet til bruksendringer, men sier ikke noe om innholdet av retten eller plikten som overdras.
- (26) Det er gitt utfyllende regler om overføring av justeringsplikten og -retten i forskrift, jf. merverdiavgiftsforskriften §§ 9-3-1 til 9-3-8. En naturlig språklig forståelse av legaldefinisjonen av hva som overføres – «overføring av justeringsretten» i forskriften § 9-3-1 andre ledd – er at selger ikke kan overdra en bedre avgiftsposisjon enn han selv har. Ordlyden må tillegges betydelig vekt.
- (27) Skjæringstidspunktet for justeringsplikt og -rett er en videreføring av tidligere forskrift nr. 132 § 2-2 andre ledd om rett og plikt til å justere og av legaldefinisjonen i § 2-1. Ordlyden i disse bestemmelsene støtter også statens tolkning.
- (28) Finansdepartementets tolkningsuttalelse 19. desember 2007 må tillegges betydelig vekt, og anvisningen der ivaretar best justeringsreglens formål.
- (29) Uttalelsene i HR-2020-1129-A *REC Wafer* kaster ikke lys over innholdet i legaldefinisjonen i merverdiavgiftsforskriften § 9-3-1 andre ledd av hvilken rett som overføres.
- (30) Hensynet til effektiv kontroll og håndhevelse taler mot ankende parts tolkning. Statens løsning er ikke urimelig. En berettiget forventning hos kjøper om overført justeringsrett må

bygge på opplysninger fra selger, og det må kunne forutsettes at kjøper ivaretar sine interesser på privatrettslig grunnlag.

- (31) Selvstendighetsprinsippet er ikke et absolutt prinsipp og har heller ikke et klart innhold eller en klar rekkevidde. Det knytter seg uansett til omsetningstilfellene, som ikke er temaet her.
- (32) Staten ved Skatteetaten har nedlagt slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
 2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

Mitt syn på saken

Problemstilling

- (33) Spørsmålet i saken er om TFE har rett å fradragføre den inngående merverdiavgiften som var påløpt og fradragført ved oppføringen av hotellet, og som ERT ved overdragelsen ikke hadde foretatt justering og tilbakeføring av.
- (34) Den sentrale problemstillingen er dermed om TFE har rett til fradrag når selger ikke har oppfylt sin plikt til tilbakeføring. Etter det jeg kan se, har partene hatt noe ulik tilnærming. TFE gjør gjeldende at saken reiser spørsmål om det er staten eller kjøper som skal pålegges risikoen for selgers manglende overholdelse av avgiftsreglene, mens staten på sin side har formulert problemstillingen som et spørsmål om kjøper kan overta en bedre rett – avgiftsposisjon – enn selger ville hatt.

Generelt om justeringsreglene og bakgrunnen for dem

- (35) Justeringsreglene ble innført ved endringer i merverdiavgiftsloven 1969 ved lov 29. juni 2007 nr. 45 som nye §§ 26 b til 26 e. Bestemmelsene trådte i kraft 1. januar 2008. Reglene er videreført uten materielle endringer i merverdiavgiftsloven 2009 kapittel 9 og merverdiavgiftsforskriften. Dette innebærer at tolkningsmaterialet til merverdiavgiftsloven 1969 med tilhørende forskrifter har beholdt sin verdi, jf. Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) side 5–6. Spørsmålet om kjøper har justeringsrett når selger ikke har oppfylt sin tilbakeføringsplikt, er verken berørt i lovens forarbeider eller i høyesterettspraksis.
- (36) Det foreligger tre avgjørelser om justeringsreglene. Rt-2014-1229 *Mandal kommune* og HR-2017-2065-A *Avinor* gjaldt begge forståelsen av uttrykket «kapitalvarer» i merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd bokstav b, mens i HR-2020-1129-A *REC Wafer* var spørsmålet om et justeringskrav etter merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd kunne godkjennes som en massefordring i konkurs, jf. dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3.
- (37) Om retten til fradrag for inngående merverdiavgift heter det i *REC Wafer* avsnitt 20:
- «Et 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. Vilkåret om at anskaffelsen må være ‘til bruk i’ den

registrerte virksomheten, viser at det må være en viss tilknytning mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten for at det skal foreligge fradragsrett. Konsekvensen er at ikke enhver anskaffelse som en registrert virksomhet gjør, gir fradragsrett for inngående merverdiavgift.»

- (38) Retten til fradrag for inngående merverdiavgift etter § 8-1 inntreffer på anskaffelsestidspunktet, jf. blant annet *REC Wafer* avsnitt 21 med videre henvisninger.
- (39) Justeringsreglens formål er at fradragsføringen i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 38.
- (40) Justeringsreglene er altså regler om etterfølgende korrigerende av fradragsført eller ikke-fradragsført inngående merverdiavgift ut fra den etterfølgende bruken av kapitalvaren som merverdiavgiften knytter seg til.
- (41) I forbindelse med ikrafttreden av de nye lovbestemmelsene utarbeidet Finansdepartementet tolkningsuttalelse til forskrift om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer 19. desember 2007 – forskrift nr. 132 – som trådte i kraft samtidig med loven. Jeg kommer tilbake til denne uttalelsen.

Nærmere om justeringsreglene i merverdiavgiftsloven

- (42) Justeringsreglene knytter seg til kapitalvarer. Uttrykket «kapitalvarer» er definert i merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd og omfatter blant annet «ny-, på- eller ombygging» av fast eiendom – såkalte byggetiltak – som vår sak gjelder, jf. bokstav b.
- (43) Omstendigheter som utløser justeringsplikt, betegnes justeringshendelser. Justeringsreglene kan både innebære en plikt til å tilbakeføre merverdiavgift som tidligere er fradragsført, og en rett til fradrag for inngående avgift som ikke allerede er ført til fradrag.
- (44) Bestemmelser om når inngående merverdiavgift skal justeres, er inntatt i merverdiavgiftsloven § 9-2. Første ledd gjelder endret bruk av en kapitalvare «fra fradragsberettiget formål til ikke fradragsberettiget formål, eller motsatt». Det er den endrede bruken til fradragsberettiget formål som er aktuell for TFEs justeringsrett etter anskaffelsen. Overdragerens justeringsplikt reguleres i tredje ledd:
- «Registrert avgiftssubjekt skal justere inngående merverdiavgift når kapitalvarer som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b overdras.»
- (45) Det følger videre av § 9-7 første ledd at fradragsført inngående merverdiavgift skal tilbakeføres dersom kapitalvaren som nevnt i § 9-1 andre ledd bokstav b før fullføringen selges til bruk som ikke ville gitt fradragsrett. Som nevnt oppfylte ERT ikke denne plikten til tilbakeføring.
- (46) Den sentrale bestemmelsen i vår sak er merverdiavgiftsloven § 9-3 om overføring av retten og plikten til å justere inngående merverdiavgift:

- «(1) Justering etter § 9-2 tredje og fjerde ledd kan unnlates i det omfang den som overtar kapitalvaren overtar justeringsforpliktelsen.
- (2) Den som overdrar kapitalvaren, skal foreta en samlet justering av inngående merverdiavgift for endringer som nevnt i § 9-2 første ledd som skjer i vedkommendes eiertid. Den som overtar kapitalvaren får rett og plikt til å justere for senere endringer.
- (3) Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne paragrafen.»
- (47) Nærmere regler etter tredje ledd er gitt i merverdiavgiftsforskriften §§ 9-3-1 til 9-3-8. Disse reglene kommer jeg tilbake til.
- (48) Merverdiavgiftsloven § 9-3 første ledd gjelder overføring av *justeringsplikt* og forutsetter blant annet at det foreligger en justeringsavtale, jf. forskriften §§ 9-3-2 og 9-3-3. Her er det ikke inngått slik avtale, og de øvrige vilkårene for overføring av justeringsplikt i forskriften § 9-3-2 første ledd er uansett ikke oppfylt.
- (49) Den relevante bestemmelsen i vår sak er merverdiavgiftsloven § 9-3 andre ledd om overføring av *justeringsrett*. Slik overføring krever ikke avtale mellom partene, men det skal utarbeides en justeringsoppstilling med blant annet opplysninger om total og fradragført merverdiavgift ved anskaffelsen av den overdratte kapitalvaren, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-3-3 første ledd bokstav b, jf. forskriften § 9-1-2 bokstav a til f. Det skal også gis opplysninger om «overdragerens og mottakerens fradragrett ved overdragelsen angitt i prosent», jf. forskriften § 9-3-3 første ledd bokstav c.
- (50) Jeg kan ikke se at ordlyden i merverdiavgiftsloven § 9-3 andre ledd gir veiledning for løsningen av vårt tolknings spørsmål. Begrepet «overtar» kan riktignok forstås som at det er selgers rettslige posisjon på transaksjonstidspunktet som overtas. Men entydig er dette ikke. Ordlyden løser ikke spørsmålet om det er en forutsetning at overdrageren på det tidspunktet kjøper *faktisk* krever fradrag, har oppfylt sin plikt til tilbakeføring. Dessuten fremgår det av Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) side 71 at merverdiavgiftsloven § 9-3 andre ledd, som viderefører forskrift nr. 132 § 2-2 andre ledd, bare regulerer *skjæringstidspunktet* for justeringsplikten og -retten mellom partene.
- (51) Dette underbygger min oppfatning om at ordlyden i merverdiavgiftsloven § 9-3 andre ledd ikke gir støtte for slutninger om overføringens omfang. Vårt spørsmål er heller ikke berørt i forarbeidene til lovendringen i 2007 eller nåværende merverdiavgiftslov.

Forskriftsbestemmelsene til merverdiavgiftsloven § 9-3 andre ledd

- (52) Jeg ser så på om forskriftsbestemmelsene til merverdiavgiftsloven § 9-3 andre ledd kan gi veiledning for tolkningen.
- (53) Merverdiavgiftsforskriften § 9-3-1 «Justeringsplikt og -rett» lyder:
- «(1) Med overføring av justeringsplikten menes overføring av den framtidige plikten overdrageren har til å justere ned fradraget for inngående

merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren til fradragsberettigede formål reduseres.

- (2) Med overføring av justeringsretten menes overføring av den framtidige retten overdrageren har til å justere opp fradraget for inngående merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren til fradragsberettigede formål øker.»
- (54) Ordlyden inneholder en definisjon av hva som er ment med overføring av justeringsplikt og -rett. Formuleringen i andre ledd om at det med overføring av rett «menes overføring ... av den fremtidige retten overdrageren har», gir en viss støtte for at kjøper ikke får en bedre rett enn selger faktisk ville hatt.
- (55) Også forhistorien til § 9-3-1 trekker i retning av en slik forståelse. Forskrift nr. 132 inneholdt en tilsvarende definisjon i § 2-1:
- «(1) Med overføring av rett til å justere menes overføring av den fremtidige retten overdrageren har til å justere opp fradraget for inngående merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren til fradragsberettigede formål øker.
- (2) Med overføring av plikt til å justere (justeringsforpliktelsen) menes overføring av den fremtidige plikten overdrageren har til å justere ned fradraget for inngående merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren til fradragsberettigede formål reduseres.»
- (56) Formuleringene er praktisk talt identiske og gir på samme måte som gjeldende ordlyd en viss støtte for at kjøper heller ikke tidligere fikk noen bedre rett enn selger ville hatt.
- (57) Etter mitt syn er den tolkningstil forskriften etterlater, løst i en tolkningsuttalelse. Departementet varslet 16. november 2007 at det ville komme særskilt forskrift om justeringsreglene og en egen uttalelse med kommentarer til dem. Tolkningsuttalelsen forelå 19. desember 2007, samme dato som forskrift nr. 132 ble vedtatt, og altså før lovendringen og forskriften trådte i kraft 1. januar 2008. Uttalelsen må etter mitt syn tillegges stor vekt.
- (58) Det fremgår der at når justeringsplikten ikke kan overføres, slik tilfellet er i saken her, må overdrageren foreta en samlet justering. Dersom mottakeren igjen tar kapitalvaren til bruk i avgiftspliktig virksomhet, kan mottaker justere årlig fra dette tidspunktet og i resten av justeringsperioden. Det er vist til at denne situasjonen langt på vei tilsvarer forholdet der en avgiftspliktig virksomhet opphører, men igjen blir avgiftspliktig i justeringsperioden, jf. forskriften § 2-8. Videre heter det:
- «I begge tilfeller kan justeringen fortsette dersom og fra det tidspunktet kapitalvaren igjen brukes i avgiftspliktig virksomhet. *Og i begge tilfeller forutsetter en slik rett til (fortsatt) justering at det faktisk er foretatt en samlet justering.*» (min utheving)
- (59) Formuleringen er helt generell, og den tar uttrykkelig stilling til tolkningsspørsmålet i vår sak. Det fremgår at mottakers rett til fradrag er betinget av at det *faktisk* er foretatt en samlet justering.
- (60) Etter mitt syn må tolkningsuttalelsen langt på vei oppfattes som et forarbeid til forskrift nr. 132. Den ble gitt samtidig med vedtakelsen av forskriften og skulle skape forutberegnelighet ved tolkningen. Som tidligere nevnt, forelå den også før ikrafttredelsen

av lovendringen og var varslet i forkant. Selv om det hadde vært ønskelig at loven eller forskriftene hadde vært tydeligere utformet på dette punktet, mener jeg på denne bakgrunn at hensynet til forutberegnelighet er tilstrekkelig ivaretatt.

Betydningen av andre hensyn

- (61) Jeg kan ikke se at andre hensyn som ankende part har påberopt, kan endre det jeg nå har kommet til. Det må dessuten tillegges vekt at TFEs tolkning vil føre til at det gis større rett til fradrag for inngående merverdiavgift enn den avgiften som faktisk er pådratt i tilknytning til oppføring av hotellet, og som utgjør rammen for justeringsretten. Det handler her ikke om å nekte avgiftssubjektet fradrag for egen pådratt kostnad, men om å fastlegge innholdet og omfanget av en *avledet rett*. Etter mitt syn er det ikke holdepunkter i rettskildene for at justeringsregler kan endre det totale omfanget av den opprinnelige fradragsretten. Skatte- og avgiftsregler bygger på et selvdeklareringsprinsipp, og en tolkning som gir mulighet for «doble» fradrag, medfører også risiko for at eventuelle omgåelser og feil ikke oppdages.
- (62) Det er nok så at det er en mulighet for etterberegning og tilbakesøkning på grunn av feil eller omgåelser, og at denne løsningen derfor kan virke urimelig for TFE. I vår sak kunne myndighetene for eksempel ha søkt avgiften som ERT hadde fradragsført, tilbakebetalt fra et selskap ERT var fellesregistret med. Slike alternativer er imidlertid ikke alltid til stede og kan uansett ikke tillegges særlig vekt ved tolkningen.
- (63) TFE har som støtte for sin tolkning vist til HR-2020-1129-A *REC Wafer* avsnitt 54 og 56–71, særlig avsnitt 71. Jeg kan ikke se at kjennelsen løser vårt spørsmål. Det dreide seg der om å fastslå hva som utløste plikten til å justere – *justeringshendelsen* – og *hvem* som hadde *plikt* til å justere i forbindelse med salg av eiendom fra et konkursbo. Vårt spørsmål er hva som er *innholdet* i og *omfanget* av justeringsretten på det tidspunktet TFE krever fradrag.
- (64) TFE gjør også gjeldende at statens tolkning strider mot selvstendighetsprinsippet, som innebærer at hvert avgiftssubjekt skal vurderes isolert. Jeg kan ikke se at dette prinsippet gir noen veiledning i vår sak, som altså gjelder overtakerens avledede rett.
- (65) Jeg tilføyer at internasjonale kilder ikke gir veiledning, og at de under enhver omstendighet har begrenset vekt på avgiftsrettens område.

Konklusjon og sakskostnader

- (66) Min konklusjon er etter dette at justeringsretten – retten til fradrag – for den som overtar kapitalvaren, forutsetter at overdrager på tidspunktet for justeringshendelsen faktisk har oppfylt sin plikt til å foreta en samlet justering av inngående merverdiavgift.
- (67) Anken må etter dette forkastes.
- (68) Staten har vunnet saken og har krav på sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. For Høyesterett er det krevd 119 263 kroner. Kravet tas til følge.

(69) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Trysil Fageråsen Eiendom AS til staten ved Skatteetaten 119 263 – etthundreognittentusentohundreogsekstire – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

(70) Dommar **Høgetveit Berg:** Eg er i hovudsak og i resultatet samd med fyrstvoterande.

(71) Dommer **Arntzen:** Likeså.

(72) Dommer **Matheson:** Likeså.

(73) Dommer **Møse:** Likeså.

(74) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Trysil Fageråsen Eiendom AS til staten ved Skatteetaten 119 263 – etthundreognittentusentohundreogsekstire – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.