



NORGES HØYESTERETT

Den 30. juni 2005 avsa Høyesterett dom i

HR-2005-01073-A, (sak nr. 2005/311), sivil sak, anke,

Porthuset AS

(advokat Rune H. Eriksen)

mot

Staten v/Finansdepartementet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Christian F. Galtung)

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

- (1) Dommer **Stang Lund**: Saken gjelder gyldigheten av Sør-Trøndelag fylkesskattekontors vedtak om å nekte fradrag for inngående merverdiavgift på oppføring av hotellrom til utleie med tilhørende fellesareal, jf. merverdiavgiftloven § 21.
- (2) Porthuset AS og Scandic Hotell AS inngikk 14. juni 2000 kontrakt om leie av en del av et bygg som Porthuset hadde under oppføring i Trondheim. Leid areal fordeler seg over seks plan, hvorav plan fire, fem og seks inneholder rom for utleie til gjester, samt korridorer, trapperom, heis og andre fellesarealer. Scandic driver hotell og restaurant med tilhørende aktiviteter i de leide lokaler.
- (3) Porthuset søkte 4. juni 2003 Sør-Trøndelag fylkesskattekontor om frivillig registrering i avgiftsmantallet, jf. forskrift 6. juni 2001 nr. 117, gitt i medhold av merverdiavgiftsloven § 28 a. Etter forskriften § 1 jf. § 3 kan utleier av bygg eller anlegg som brukes i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven, søke om å bli registrert i merverdiavgiftsmantallet for å få fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den registrerte virksomhet. Slikt fradrag gis bare hvor brukeren ville hatt fradragsrett for inngående merverdiavgift om denne hadde eid bygget, jf. § 1 annet ledd. Forskriften tar sikte på avgiftsmessig å likestille virksomhet i eide og leide lokaler.
- (4) Sør-Trøndelag fylkesskattekontor bekreftet 24. juni 2003 den frivillige registreringen. Porthuset AS sendte deretter omsetningsoppgave for annen termin 2003 med krav om refusjon av inngående avgift på 17 612 934 kroner for oppføring av den del av bygget som er utleid til Scandic. Sør-Trøndelag fylkesskattekontor traff 17. juli 2003 vedtak om

at inngående avgift som refererte seg til hotellrom og fellesareal i plan fire, fem og seks, ikke var fradragsberettiget. Omsetningsoppgaven for annen termin 2003 ble redusert med 11 897 567 kroner. Fradragsberettiget inngående avgift ble satt til 5 715 667 kroner.

- (5) I brev 8. august 2003 ba Porthuset om at fylkesskattekontoret vurderte saken på ny. Selskapet gjorde gjeldende at plan fire, fem og seks måtte betraktes på samme måte som andre områder i hotellet med aktiviteter innenfor og utenfor avgiftsområdet. Dersom vedtaket ble fastholdt, skulle kravet om omgjøring behandles som klage til Klagenemnda for merverdiavgift. Klagen ble senere trukket.
- (6) Porthuset reiste 20. januar 2004 sak for Trondheim tingrett med påstand om opphevelse av fylkesskattekontorets vedtak. I stevningen er blant annet vist til Høyesteretts dom 22. desember 2003 vedrørende Hunsbedt Racing AS. Trondheim tingrett avsa 28. mai 2004 dom med slik domsslutning:
- ”1. Vedtaket fattet av Sør-Trøndelag fylkesskattekontor av 17. juli 2003 oppheves, og at en forholdsmessig andel av hotellarealene gis rett til beregning av merverdiavgift.
2. Staten v/Finansdepartementet tilpliktes innen 2 – to – uker fra forkynnelse av dommen å betale Porthuset AS kr. 115 220 – kroner etthundreogfemtentusentohundreogtjue – i saksomkostninger med tillegg av gjeldende forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”
- (7) I tingrettens dom sidene 2-16 er inntatt mange bestemmelser fra kontrakten om leie, Porthusets søknad om frivillig registrering, det omtvistede vedtak og kravet om endring av vedtaket. For de spørsmål som tingretten skulle ta stilling til, er store deler av gjengivelsene enten uten eller av svært begrenset interesse. Tingretten fant under den avgiftsmessige bedømmelse i tilslutning til dommen om Hunsbedt Racing i Rt. 2003 side 1821 at det ikke var riktig å opprettholde avgiftsmyndighetenes innskrenkende fortolkning for anskaffelser og drift av hoteller. Omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester i forbindelse med hotelldrift er en naturlig og intergrert del av hotelldriften.
- (8) Staten v/Finansdepartementet anket tingrettens dom til Frostating lagmannsrett, som 22. desember 2004 avsa dom med slik slutning:
- ”1. Staten v/Finansdepartementet frifinnes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke verken for tingretten eller lagmannsretten.”
- (9) Lagmannsretten fant det ikke tilstrekkelig til å innlemme hotellrom i avgiftsområdet at det rent faktisk finner sted avgiftspliktig omsetning på rommene. Det dreier seg om tilbud til overnattingsgjestene, hvor de selv kan velge om de vil benytte seg av tilbudene. Tilknytningen blir derfor for tilfeldig og for løs til at hotellrom kan sies å være en felles anskaffelse til virksomhet både innenfor og utenfor avgiftsområdet etter merverdiavgiftsloven § 23. Med unntak for nødvendige kabelstrekk, er rommene i liten grad planlagt med henblikk på den avgiftspliktige virksomhet.
- (10) Porthuset AS har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken retter seg mot bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Under ankeforhandlingen har partene i hovedsak behandlet rettsanvendelsen.

- (11) Et vitne har for Høyesterett gitt skriftlig redegjørelse. Saken står for Høyesterett i samme stilling som for lagmannsretten.
- (12) *Porthuset AS* har i hovedsak anført:
- (13) Lagmannsrettens dom er basert på feil rettsanvendelse når retten har kommet til at sammenhengen mellom utleie av hotellrom til overnatting og avgiftspliktig omsetning i rommet er for tilfeldig og for løs. Høyesterett har i flere avgjørelser presisert vilkåret ”til bruk” i avgiftspliktig ”virksomhet” i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum slik at tiltaket må være ”relevant for virksomheten”, og at det avgjørende er om oppførelsen har en ”naturlig og nær tilknytning til virksomheten”, jf. senest Rt. 2003 side 1821 om Hunsbedt Racing avsnittene 36 til 40.
- (14) Hotellrom og korridorer må anses for å være til delvis avgiftspliktig bruk da rommene er salgs- og forbruksted for avgiftspliktige ytelser. Den avgiftspliktige del av omsetningen i hotellnæringen varierer fra ca. 20 til ca. 60 prosent totalt, og fra ca. 5 til ca. 10 prosent av omsetningen foregår på hotellrommene. Rommene er således integrert i hotellets øvrige virksomhet og derved delvis i bruk i hotellets avgiftspliktige virksomhet.
- (15) Statens anførsler, som førte fram for lagmannsretten, må i realiteten forstås slik at primærbruken fortsatt skal være avgjørende etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. I så fall er dette klart i strid med Hunsbedtdommen avsnittene 38 og 39. Det er etter dommen ikke tilstrekkelig med langvarig og konsekvent forvaltningspraksis når praksis påberopes som grunnlag for en innskrenkende tolking av § 21. I tillegg kommer at praksis heller ikke har vært konsekvent. Det har vært tillatt med delvis fradrag for anskaffelse til hotellrom for overnatting.
- (16) Reelle hensyn tilsier også at eier gis fradrag for inngående avgift. Nektelse kan virke inn på konkurransen i de tilfeller konkurrerende virksomhet har rett til fradrag for utgiftene til salgsstedet.
- (17) *Porthuset AS* har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Sør-Trøndelag fylkesskattekontors vedtak 17. juli 2003 oppheves.**
 2. **Staten v/Finansdepartementet dømmes til å erstatte *Porthuset AS* sakens omkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av den rente som er fastsatt i forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.”**
- (18) *Staten v/Finansdepartementet* har i hovedsak anført:
- (19) Lagmannsretten har bygd på riktig forståelse av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum.
- (20) Utgangspunktet er merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd første punktum, hvor det framgår at loven, med visse unntak, ikke gjelder for omsetning og utleie av fast eiendom eller rettigheter til fast eiendom. Utleie av hotellrom til overnatting er fritatt for merverdiavgift.
- (21) Høyesterett har tolket merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum slik at oppførelsen må være ”relevant” og ha en ”naturlig og nær” tilknytningen til avgiftspliktig

virksomhet. I Hunsbedtdommen ble statens anførsel om primærbruk som et i praksis innfortolket vilkår for fradrag etter § 21, ikke tatt til følge. Førstvoterende holdt imidlertid åpent om primærbruk kunne være et moment når virksomheter er klart atskilte. Dommen kan ikke anses å innebære en radikal utvidelse av fradragsretten i forhold til avgiftspraksis.

- (22) Selv om det ubestridelig skjer avgiftspliktig salg på hotellrom, anfører staten at tilknytningen til oppføring og avgiftsfri utleie av hotellrom er for løs og tilfeldig. Hotellrom for overnatting er ikke planlagt og oppført med henblikk på avgiftspliktige ytelser. I tillegg kommer at den avgiftspliktige omsetnings art og omfang er usikker når oppføringen finner sted. Tilbudet av avgiftspliktige ytelser på rommet kan også endre seg over tid. Merverdiavgift ved anskaffelser direkte til den avgiftspliktige virksomhet som eksempelvis telefon, minibar, ”betal TV” og nødvendige kabeltrekk for TV og Internett, er fradragsberettiget.
- (23) Etter statens syn har Høyesterett i Hunsbedtdommen bare tatt stilling til avgiftspraksis fra siste halvdel av 1990-tallet, hvor primærbruk innen avgiftsområdet var ansett som et vilkår for fradrag. Dette innebærer ikke at den langt eldre og konsekvente praksis fra lenge før læren om primærbruk oppsto, om at det ikke gis fradrag for oppføring av overnattingsrom og korridorer, er satt ut av betraktning. Praksis og uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet viser tilnærmet entydig at både avgiftsforvaltningen og hotellnæringen har lagt til grunn at det ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift på oppføring av hotellrom. Denne faste praksis er forankret i loven, forarbeidene og likhetsbetraktninger. Selv om det har vært en viss utvikling i tilbud om avgiftspliktige ytelser på hotellrom, har denne praksis fortsatt relevans.
- (24) Hensynet til like konkurransevilkår tilsier også at fradrag nektes. Andre overnattingsteder som eksempelvis fjellstuer og turisthytter, vil ikke få fradrag for inngående avgift på oppføring.
- (25) Staten v/Finansdepartementet har nedlagt slik påstand:
- ”Lagmannsrettens dom stadfestes.”**
- (26) *Jeg er kommet til at anken må tas til følge.*
- (27) Innledningsvis bemerkes at saken gjelder gyldigheten av Sør-Trøndelag fylkesskattekontors vedtak om å nekte Porthuset fradrag for inngående merverdiavgift på oppføring av den del av bygget som gjelder utleie av hotellrom for overnatting og fellesareal i tilknytning til disse rom. Etter forskrift nr. 117 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven § 1 annet ledd, er registreringen begrenset til arealer hvor leier ville hatt fradragsrett for inngående avgift dersom denne hadde eiet bygget eller anlegget. Grunnlaget for vedtaket er at leier ikke ville fått fradrag fordi denne del av bygget i sin helhet anses for å brukes til virksomhet utenfor avgiftsområdet. Ved prøvingen av gyldigheten av fylkesskattekontorets vedtak er det derfor avgjørende om Scandic ville hatt rett til forholdsmessig fradrag for inngående avgift på oppføring av hotellrom for overnatting med tilhørende fellesareal.
- (28) Merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum lyder:

”En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel.”

(29) Bestemmelsen må ses i sammenheng med § 5 a første ledd, hvoretter omsetning og utleie av fast eiendom eller rettighet til slik eiendom faller utenfor avgiftsområdet. Utleie av hotellrom anses som utleie av rettighet til fast eiendom.

(30) I Ot.prp. nr. 17 for 1968-69 side 55 annen spalte er under merknadene til bestemmelsen uttalt:

”Retten til fradrag har som forutsetning at den inngående avgift knytter seg til anskaffelser som er relevante for den virksomhet som består i omsetning som nevnt i kap. IV. I så fall har det ikke noen betydning for fradragsretten at den næringsdrivende helt eller delvis er fritatt for å betale utgående avgift etter §§ 16 og 17.”

(31) Om romutleie i hoteller og herberger uttalte departementet i proposisjonen side 47 annen spalte:

”R o m u t l e i e i h o t e l l e r o g h e r b e r g e r e r i d a g f r i t a t t f o r omsetningsavgift, og departementet foreslår at det ikke oppkreves merverdiavgift for denne. Det vil være en rekke avgrensingsproblemer forbundet med å trekke romutleie i hoteller i herberger inn under avgiftsplikten, og det vil være naturlig at slik romutleie avgiftsmessig sett likestilles med vanlig husleie som forutsettes avgiftsfri. Av konkurransemessige grunner vil det også være ønskelig fortsatt å frita hotellnæringens romutleie for omsetningsavgift. Servering i hoteller og herberger foreslås pliktig til merverdiavgift på samme måte som servering fra restauranter og kaféer.

...

Virksomheter som omsetter nevnte avgiftsfrie tjenesteytelser, vil ikke få adgang til refusjon av inngående avgift på innkjøp i forbindelse med denne omsetning, men disse innkjøp rammes ikke av den særavgift på visse varer og tjenester som forutsettes i lovens kapittel VII.”

(32) I NOU 1990: 11 om generell merverdiavgift på omsetning av tjenester er også hotellsektoren vurdert. Om fradrag for inngående avgift i hotellsektoren uttales på side 103:

”Særlig har det i praksis vist seg vanskelig å foreta en korrekt fordeling av inngående avgift i tilknytning til oppføring, vedlikehold og drift av hotellbygg som brukes både i romutleie og servering. I slike tilfeller må det først bringes på det rene hvorledes bruken fordeler seg på servering/romutleie, og hvis det kan angis en eksakt fordeling så skal denne benyttes. Inngående avgift av de kostnader som direkte kan henføres til serveringsdelen vil da være fullt ut fradragsberettiget, mens det ikke vil være fradrag for kostnader vedrørende romutleien.

I slike bygg vil det også være arealer som ikke kan henføres direkte til virksomhet innenfor/utenfor avgiftsloven. Dette kan være resepsjon, lagerrom, trapper, ganger etc. som ikke er til eksklusiv bruk i noen del av virksomheten, men som er til felles bruk i virksomhetens drift. Fordelingen av fellesarealene skal ikke skje på grunnlag av arealfordelingen i bygget for øvrig, fordi dette ikke nødvendigvis gjenspeiler bruken. Etter regelen i § 1 i forskrift nr. 18 skal avgift på slike fellesarealer fordeles forholdsmessig etter en konkret vurdering av forventet bruk.”

- (33) I Ot.prp. nr. 2 for 2000-2001 Merverdiavgiftsreformen 2001 om merverdiavgift på omsetning av tjenester, ble av avgiftstekniske grunner og hensynet til forenkling av regelverket foreslått at avgiftsplikten også burde omfatte romutleie i hotellvirksomhet. I proposisjonen er blant annet vist til at ved anskaffelser til avgiftspliktige og ikke avgiftspliktige virksomhetsområder må det foretas en fordeling av inngående merverdiavgift. Dette er svært vanskelig å praktisere både for forvaltningen og de næringsdrivende, særlig med hensyn til hva som er formålet med anskaffelser.
- (34) I Innst. O. nr. 24 for 2000-2001 om merverdiavgiftsreformen gikk imidlertid finanskomiteen mot å innføre avgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet mv. Dette ble lovens ordning.
- (35) Vilkåret om at varen eller tjenesten må være ”til bruk i” avgiftspliktig virksomhet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum har vært behandlet i tre avgjørelser av Høyesterett. I disse avgjørelsene har vilkåret ”til bruk i” avgiftspliktig virksomhet blitt presisert slik at tiltaket må være ”relevant for virksomheten”, slik som det framgår av Ot.prp nr. 17 for 1968-69 side 55, som er gjengitt tidligere. Det avgjørende er om oppofrelsen har en ”naturlig og nær tilknytning til virksomheten”, jf. Rt. 1985 side 93 på side 97, Rt. 2001 side 1497 på side 1502 og Rt. 2003 side 1821 avsnittene 36 til 40.
- (36) Under henvisning til avgiftsmyndighetens praksis anførte staten i Rt. 2003 side 1821 at det av relevanskravet fulgte at fradragsrett for inngående avgift bare gis når den primære bruk av oppofrelsen er i avgiftspliktig virksomhet. Krav om fradrag kunne ikke gjøres gjeldende dersom bruken i den avgiftspliktige virksomhet var avledet fra og en refleksvirkning av bruk i avgiftsfri virksomhet. Førstvoterende mente at en generell regel med slikt innhold ikke kunne oppstilles og uttalte i avsnittene 39 og 40:

”Det er riktig at det i forvaltningspraksis har vært operert med et skille mellom primær og sekundær bruk, og at det i flere vedtak av avgiftsmyndighetene har vært lagt til grunn at det ikke foreligger fradragsrett dersom den primære bruken av varen eller tjenesten er i avgiftsfri virksomhet. Da en slik tolking av merverdiavgiftsloven § 21 representerer en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst, kan imidlertid den foreliggende forvaltningspraksis ikke tillegges nevneverdig vekt.

Etter min oppfatning kan det ikke oppstilles andre vilkår for fradragsrett for inngående avgift enn at oppofrelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet. Hvorvidt det ved vurderingen av om en oppofrelse har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten, i enkelte tilfeller kan være et moment om primærbruken skjer i avgiftsfri virksomhet, finner jeg ikke grunn til å gå nærmere inn på. Det må imidlertid i så fall være tale om en virksomhet som er klart adskilt fra den avgiftspliktige virksomhet. Som tidligere nevnt, kan Hunsbedt Racing AS’ rallycrossvirksomhet ikke skilles fra reklamevirksomheten, men disse aktivitetene må anses å utgjøre integrerte deler av samme virksomhet, og vilkårene for fradragsrett er da oppfylt.”

- (37) Jeg er enig i det som her uttales.
- (38) Spørsmålet blir etter dette om den ankende parts utgifter til oppføring av den del av bygget som gjelder hotellrom til utleie, er relevante og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet i rommene. Etter det opplyste består denne virksomhet i å tilby gjesten avgiftspliktige ytelser som telefon, ”betal TV”, minibar, tilkopling til Internett, reklame, levering av mat og drikke til rommet og henting og bringing av tøy for

vask eller rensing. Porthuset har anslått denne avgiftspliktige omsetningen til mellom 5 og 10 prosent av avgiftsfri romutleie.

- (39) Staten har fremholdt at selv om avgiftspliktig salg rent faktisk skjer på rom til utleie, er virksomheten for løs og tilfeldig i forhold til utleie av rommet for overnatting. Det er blant annet vist til at hotellrom kan utleies uten slike tjenester, og at den avgiftspliktige omsetning er for ubetydelig sammenliknet med den avgiftsfrie utleie.
- (40) Ved bedømmelse av om avgiftsfri utleie av hotellrom har en nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktige ytelser i slike rom, må etter min mening tas utgangspunkt i at hoteller med samme forretningsområde som her, nesten uten unntak driver tilnærmet samme avgiftspliktige virksomhet i tilknytning til hotellrommene. Avgiftspliktig omsetning av slike varer og tjenester må anses som en del av hotellets samlede avgiftsfrie og avgiftspliktige virksomhet. Også hotellrom for overnatting er en innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige ytelser. Det er ikke noe krav om at avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet må utgjøre integrerte deler av samme virksomhet, jf. Rt. 2003 side 1821 avsnitt 40, som er gjengitt tidligere. Etter § 21 er det tilstrekkelig at oppofrelsen, slik det er presisert i Høyesteretts avgjørelser, er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten. Jeg kan heller ikke se at forarbeidene til merverdiavgiftsloven av 1969 og uttalelser til lovendringen i 2001 i forbindelse med innføring av merverdiavgift på tjenester, kan gi grunnlag for å fortolke merverdiavgiftsloven § 21 første ledd slik at avgiftsfri utleie av hotellrom skal medføre en mer begrenset adgang til fradrag. Med den utvikling som hotellnæringen har hatt, kan det ikke lenger fastholdes at den avgiftspliktige virksomhet i tilknytning til den avgiftsfrie romutleie er sekundær eller sporadisk. Jeg tilføyer at statens argumentasjon for å underbygge at den avgiftspliktige virksomhet er for løs og avledet og uvesentlig, i realiteten går på at primær bruk er avgiftsfri romutleie, og at dette må være avgjørende for spørsmålet om fradrag kan nektes.
- (41) Spørsmålet etter dette er om den påberopte forvaltningspraksis som ifølge staten konsekvent og over lang tid har avslått fradrag for inngående avgift for oppføring og drift av hotellrom for overnatting, kan føre til et annet resultat. Staten har i denne forbindelse pekt på at Hunsbedtdommen bare tok stilling til praksis fra 1990 tallet, som da var begrunnet med at primær bruk i avgiftsfri virksomhet måtte være avgjørende.
- (42) Staten har framlagt en del uttalelser fra Skattedirektoratet og Finansdepartementet fra november 1970 fram til 2002 og en del avgjørelser fra Klagenemnda for merverdiavgift fra juli 1996 fram til 20. desember 2004. Først kan nevnes Skattedirektoratets uttalelse 17. november 1970 til Skatteinspektøren i Oslo, hvor et hotell fikk godtatt forholdsmessig fradrag på grunnlag av den relative omsetning fordelt på avgiftspliktig servering på rommet og avgiftsfri romutleie. I Skattedirektoratets melding nr. 5/1984 er imidlertid uttalt at praksis hadde utviklet seg slik at det ikke ble gitt fradrag for "oppføring og drift av vanlige overnattingsrom med møbler og annet utstyr, møtelokaler o. l. selv om det sporadisk forekommer servering i disse rom". Denne forståelse, som etter min mening synes å ha vært basert på at avgiftsfri primærbruk gir grunnlag for å nekte forholdsmessig fradrag, er lagt til grunn i flere senere uttalelser fra Finansdepartement og Skattedirektoratet.
- (43) De framlagte avgjørelser fra Klagenemnda for merverdiavgift fra 1996 fram til Hunsbedtdommen viser i hovedsak at fradrag for oppføring og drift av hotellrom for

utleie i samsvar med Skattedirektoratets innstillinger ikke ble god tatt. Ved fornyet behandling 21. september 2004 av klagesak 2003/507 etter Høyesteretts dom i saken om Hunsbedt Racing avslo klagenemnda i samsvar med Skattedirektoratets innstilling et krav om å omgjøre et vedtak om å nekte fradrag for inngående avgift for oppføring av hotellrom/suiter, korridorer m.v., da oppførelsen ikke hadde nær og naturlig sammenheng med den avgiftsfrie utleie av hotellrom. I innstillingen er vist til Skattedirektoratets skriv til fylkesskattekontorene 13. januar 2004, hvorefter tidligere praksis i hovedsak skal videreføres også etter Hunsbedtdommen. Imidlertid fulgte ikke klagenemnda Skattedirektoratets innstilling i to senere avgjørelser av 15. oktober og 20. desember 2004. Klagenemnda fant i første sak at oppføring og bruk av en idrettshall måtte anses nødvendig for å omsette avgiftspliktige reklame og andre avgiftspliktige ytelser for å realisere og finansiere hallen. I siste sak ble fradrag for inngående avgift på anskaffelse og drift av rallybil god tatt.

- (44) Til statens anførsel om at førstvoterendes uttalelser om forvaltningspraksis i Rt. 2003 side 1821 avsnitt 38 og 39 bare gjelder 1990-tallet, bemerkes at det juridiske utdrag i saken om Hunsbedt Racing inneholder Skattedirektørens uttalelser fra 1966 og 1971, Skattedirektoratets uttalelser fra 1979 til 1996 og Finansdepartementets uttalelser fra 1983 til 1997. Høyesterett hadde således opplysninger om praksis lengre tilbake enn 1990-tallet. Førstvoterendes bedømmelse av forvaltningspraksis kan etter min mening ikke forstås slik at den bare gjelder for senere år.
- (45) De tidligste uttalelser som nå er framlagt for Høyesterett, nevner ikke primær og sekundær bruk direkte. De bygger imidlertid på en forståelse av § 21 første ledd første punktum som bare kan forklares med at den avgiftsfrie utleie har vært ansett som den dominerende i forhold til den sekundære avgiftspliktige virksomhet på rommene. Skattedirektoratets innstillinger til Klagenemnda for merverdiavgift har i enkelte av de framlagte avgjørelser pekt på primær bruk i avgiftsfri virksomhet som et vilkår for å nekte fradrag for inngående avgift på oppføring av bygg eller anlegg. Etter Hunsbedtdommen kan forvaltningspraksis før dommen heller ikke for vårt saksforhold tillegges betydning.
- (46) Jeg er etter dette kommet til at Sør-Trøndelag fylkesskattekontors vedtak må oppheves fordi det bygger på feil forståelse av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum, slik denne bestemmelse har blitt presisert av Høyesterett i flere avgjørelser.
- (47) Anken har ført fram. Jeg finner at staten må betale saksomkostninger for alle retter etter tvistemålsloven § 180 annet ledd jf. § 172 første ledd. Omkostningene settes til 397 420 kroner i samsvar med omkostningsoppgaven og med tillegg av ankegebyr 22 815 kroner og forsinkelsesrente.
- (48) Jeg stemmer for denne

D O M:

1. Sør-Trøndelag fylkesskattekontors vedtak 17. juli 2003 oppheves.
2. I saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett betaler staten v/Finansdepartementet til Porthuset AS 420 235 – firehundreogtjuetusentohundreogtrettifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelse av dommen med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter

forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

- (49) Dommer **Bruzelius**: Jeg har funnet avgjørelsen av saken vanskelig, men er kommet til at lagmannsrettens avgjørelse bør stadfestes.
- (50) Jeg er enig med førstvoterende i at vurderingstemaet etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum er om oppofrelsen er relevant og nær og naturlig, jf. de tre avgjørelsene fra Høyesterett som førstvoterende har vist til. Som lagmannsretten mener jeg imidlertid at hotellværelser til utleie ikke har en slik nær og naturlig tilknytning til de aktuelle avgiftspliktige ytelser at vilkårene for fradragsrett for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven § 21 er oppfylt. Førstvoterende har, slik jeg ser det, lagt vesentlig vekt på dommen i Rt. 2003 side 1821 vedrørende Hunsbedt Racing AS. De faktiske forholdene i saken var imidlertid på vesentlige punkter annerledes enn i den foreliggende sak. Selskapet drev rallycrossvirksomhet og reklamevirksomhet. Dets driftsmidler besto i hovedsak av en rallycrossbil og en buss med tilhenger, som ble brukt til transport av bilen. Inntektene i selskapet skrev seg hovedsakelig fra reklame, som var påmontert rallycrossbilen, bussen, tilhengeren, kjøredresser og hjelm. Spørsmålet i saken var om inngående merverdiavgift på utgifter til drift og vedlikehold av bilen kunne føres til fradrag i utgående avgifter på reklameinntekter. I avsnitt 37 i dommen uttalte førstvoterende:
- ”Den reklamevirksomhet Hunsbedt Racing AS driver, kan etter mitt syn ikke skilles fra rallycrossvirksomheten, men inngår som en integrert del av og danner det vesentligste økonomiske fundament for denne På denne bakgrunn må bilen etter min oppfatning anses å ha en slik nær og naturlig tilknytning til reklamevirksomheten at vilkårene for fradragsrett for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven § 21 er oppfylt.”**
- (51) Jeg tilføyer at det faktiske forhold i den foreliggende sak også avviker vesentlig fra forholdene i Rt. 1985 side 93 og Rt. 2001 side 1497. Begge sakene gjaldt spørsmålet om fradrag for inngående merverdiavgift som falt på tiltaksinvesteringer til fordel for tredjemenn, men hvor investeringene ble ansett nødvendige for virksomhetenes fortsatte drift.
- (52) Spørsmålet i vår sak er om avgiftspliktige ytelser, som utvilsomt finner sted i og fra hotellværelser til utleie, er en integrert del av og danner et økonomisk fundament for hotellvirksomheten, det vil si om hotellværelse til utleie har en slik nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten at vilkårene for fradragsrett for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven § 21 er oppfylt.
- (53) Jeg er som nevnt ikke enig i at tilknytningen mellom de avgiftspliktige ytelsene og hotellværelsene til utleie er tilstrekkelig nær og naturlig. Selv om slike ytelser regelmessig nå tilbys på de fleste hotellværelser, iallfall i et visst omfang, utgjør inntektene fra ytelsene, som nevnt av førstvoterende, ikke mer enn mellom 5 og 10 prosent av inntektene fra værelseutleien. Selv om værelsene utnyttes til salg av avgiftbelagte ytelser, påvirker dette i liten grad utformingen av hotellværelsene til utleie. Det kan være tale om installering av kabler og lignende, men det blir gitt fradrag for utgifter som har direkte tilknytning til slike installasjoner. Jeg peker også på at omfanget av tilbudte avgiftspliktige ytelser må antas å ville variere, avhengig av hva den som driver hotellvirksomheten finner ønskelig.

- (54) Jeg tilføyer at utgangspunktet for vurderingen i vår sak er merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd, som unntar blant annet utleie av fast eiendom fra lovens anvendelsesområde. Forskrift nr. 117, som førstvoterende har redegjort for, gjør imidlertid et unntak fra dette såfremt vedkommende utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven, velger å registrere seg frivillig i samsvar med forskriften. Hensikten med forskriften var blant annet å likestille avgiftspliktig virksomhet i leide lokaler med avgiftspliktig virksomhet i eide lokaler, og å motvirke en uønsket avgiftskumulasjon ved at utleie av fast eiendom ble holdt utenfor avgiftsområdet, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 148. Førstvoterendes syn vil etter min vurdering medføre at utleiende av bygg for så vidt gjelder hotellværelser, likviditetsmessig vil oppnå en fordel sammenlignet med den som driver virksomhet i bygg han eier og har oppført. Jeg kan ikke se at et slikt resultat i tilstrekkelig grad ivaretar det hensyn til nøytralitet som merverdiavgiftslovgivningen bygger på.
- (55) Dommer **Flock:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Stang Lund.
- (56) Dommer **Øie:** Likeså.
- (57) Dommer **Gussgard:** Likeså.
- (58) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Sør-Trøndelag fylkesskattekontors vedtak 17. juli 2003 oppheves.
2. I saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett betaler staten v/Finansdepartementet til Porthuset AS 420 235 – firehundreogtjuetusentohundreogtrettifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelse av dommen med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: