



NORGES HØYESTERETT

Den 1. desember 2008 avsa Høyesterett dom i

HR-2008-02067-A, (sak nr. 2008/1017), sivil sak, anke over dom,

Periscopus AS
Victoria Hotell AS
Hegnar Hotell AS

(advokat Kyrre Eggen)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Thomas G. Naalsund – til prøve)

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

- (1) Dommer **Stabel:** Saken gjelder foreldelse av hotellselskapers krav om tilbakebetaling av for mye innbetalt merverdiavgift. Spørsmålet er om det kan gis tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 når selskapenes uvitenhet om kravet skyldes en uriktig forståelse av fradragsregelen i merverdiavgiftsloven § 21.
- (2) Periscopus AS, Victoria Hotell AS og Hegnar Hotell AS er alle selskaper som eier/driver hotell- og serveringsvirksomhet. De er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, for eierselskapet Periscopus AS' del frivillig. Saken gjelder selskapenes krav om tilbakebetaling av for mye innbetalt merverdiavgift for årene 1991–2001.
- (3) Frem til 1. september 2006 var utleie av rom til overnatting fritatt for merverdiavgift. Servering og liknende tjenester var og er avgiftspliktig. Hoteller hadde dermed omsetning både i og utenfor avgiftsområdet, såkalt kombinert eller delt virksomhet. Næringsdrivende registrert i merverdiavgiftsmanntallet kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten, fra den utgående avgift, jf. merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum. Fradragsretten gjelder bare den del av virksomheten som er avgiftspliktig. Driver en næringsdrivende virksomhet både i og utenfor avgiftsområdet, har loven en spesialbestemmelse i § 23. Den innebærer at fradraget kan fordeles for varer og tjenester som er anskaffet under ett for begge virksomheter, såkalte fellesutgifter.

- (4) Helt tilbake til 1970-tallet har det vært fast forvaltningspraksis for at slike fellesutgifter bare kunne trekkes fra hvis de primært var ment til bruk i omsetning innenfor avgiftsområdet. For hoteller utviklet det seg i hvert fall fra 1980-tallet en særlig praksis som innebar at alle anskaffelser som hadde med rommene å gjøre ble ansatt å være til primærbruk for romutleien. Til tross for en uttalelse fra Skattedirektoratet fra 17. november 1970, der et hotell fikk godtatt forholdsmessig fradrag på grunnlag av den relative omsetning fordelt på avgiftspliktig servering på rommet og avgiftsfri romutleie, er det senere ikke gitt slike fradrag, verken for utgifter til oppføring, vedlikehold eller drift av hotellrommene eller fellesarealer til disse.
- (5) Primærbrukslæren for delte virksomheter ble underkjent av Høyesterett ved dom 22. desember 2003, Rt. 2003 side 1821 – Hunsbedtdommen. Avgiftsmyndighetene fastholdt sitt standpunkt overfor hoteller også etter denne dommen, da de mente at det ikke var tilstrekkelig tilknytning mellom virksomhetene. Praksis fortsatte derfor inntil Høyesterett i dom 30. juni 2005, Rt. 2005 side 951 – Porthusetdommen – fastslo at standpunktet også på dette området bygget på feil forståelse av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum.
- (6) Selskapene kunne derfor ha trukket fra forholdsmessig inngående merverdiavgift i den periode saken gjelder. De har imidlertid aldri fremsatt slike krav i sine omsetningsoppgaver. Ved stevninger 22. desember 2004 krevde de tilbakebetaling av for mye innbetalt avgift for årene 1991–2004. Kravene relaterer seg til utgifter til oppføring, vedlikehold og drift av hotellrom knyttet til avgiftspliktig salg i minibar, betalingsTV, romservering og lignende. De har opplyst at kravene er i størrelsesorden tre millioner kroner for Periscopus AS, ca. 250 000 kroner for Hegnar Hotell AS og ca. 100 000 kroner for Victoria Hotell AS. Kravene er bygget på at tilleggsfristen etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 får anvendelse. Staten gjorde gjeldende at krav lenger tilbake enn tre år fra stevningen var foreldet etter hovedregelen i foreldelsesloven 2 jf. § 3 nr. 1.
- (7) Oslo tingrett, som forenet sakene til felles behandling, avsa dom 3. desember 2006. Tingretten fant, under tvil, at den rettsuvidenhet selskapene hadde vært i frem til Hunsbedtdommen fra desember 2003, ikke var unnskyldelig. Det kunne derfor ikke kreves tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 1. Det ble ikke funnet grunnlag for erstatning som eventuelt kunne gi tilleggsfrist etter lovens § 9 nr. 1. En anførsel om at staten ikke fritt kunne endre tidligere praksis om å frafalle foreldelsesinnsigelse i denne type saker, førte heller ikke frem. Krav eldre enn tre år regnet fra stevningen 22. desember 2004 var dermed foreldet. Dommen hadde slik domsslutning:
- ”1. Victoria Hotell AS, Periscopus AS og Hegnar Hotell AS gis medhold for så vidt gjelder krav på fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelser foretatt fra og med 6. termin 2001.**
 - 2. For øvrig frifinnes staten v/Skattedirektoratet.**
 - 3. Hver av partene bærer sine egne omkostninger.”**
- (8) Selskapene anket til lagmannsretten over bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen for så vidt gjaldt foreldelsesloven § 10 nr. 1, og spørsmålet om frafall av foreldelsesinnsigelsen. Borgarting lagmannsrett sluttet seg i dom 11. april 2008 til tingrettens resultat og begrunnelse. Dommen hadde slik domsslutning:

- ”1. Tingrettens dom stadfestes så langt den er anket.**

2. **I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Victoria Hotell AS, Periscopus AS og Hegnar Hotell AS en for alle og alle for en 62 800 – sekstitotusenåttehundre – kroner til staten v/Skattedirektoratet innen 2 – to – uker med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første setning fra forfall til betaling skjer.”**

- (9) Periscopus AS, Victoria Hotell AS, og Hegnar Hotell AS har anket til Høyesterett over lagmannsrettens rettsanvendelse. For Høyesterett er det ikke lenger påberopt bindende praksis om frafall av foreldelsesinnsigelsen. Saken står ellers i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (10) *Periscopus AS, Victoria Hotell AS og Hegnar Hotell AS* har i korte trekk gjort gjeldende:
- (11) Det er sikker rett at rettsvillfarelse kan danne grunnlag for tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 1. I Rt. 1960 side 748 er det, i forhold til kunnskapskravet ved foreldelse av erstatningskrav, uttalt at det avgjørende er om kravshaveren – tross uvitenhet om hvilket utfall et søksmål vil få – har rimelig grunn til å få saken prøvet av domstolene. Lagmannsretten har feilaktig lagt til grunn at selskapene allerede før Hunsbedtdommen hadde rimelig grunn til å reise søksmål. Dette er å gå for langt i å legge prosessrisikoen på kravshaverne.
- (12) Selskapene hadde lojalt innrettet seg etter hva som var en klar og entydig forvaltningspraksis, nemlig at fradrag for hoteller med delt virksomhet ikke ble gitt. Praksisen hadde støtte i uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet, og kom til uttrykk i tolkingsuttalelser, rundskriv og enkeltavgjørelser. Praksis hadde videre støtte i juridisk teori, og i en rettskraftig dom fra Agder lagmannsrett fra 1995 – Granerøddommen. Den feilaktige rettsoppfatningen var fremkalt av avgiftsmyndighetene. Det kan ikke være uaktsomt i foreldelseslovens forstand å følge dette.
- (13) Den alminnelige oppfatning i hotellbransjen var at det ville være nytteløst å angripe myndighetenes rettsoppfatning gjennom domstolsprøving. Før Hunsbedtdommen gikk rettskildebildet entydig i retning av at myndighetenes praksis var riktig. De to høyesterettsdommene som forelå på området, Sira-Kvinadommen i Rt. 1985 side 93 og Norwegian Contractorsdommen i Rt. 2001 side 1497, gjaldt ikke delt virksomhet. Det dommene slo fast, var at fradragsretten etter merverdiavgiftsloven § 21 ikke bare gjaldt varer og tjenester til direkte, faktisk bruk i virksomheten. Norwegian Contractorsdommen tok til og med et forbehold for delt virksomhet.
- (14) Selskapene hadde begrensede muligheter til å utfordre myndighetenes praksis. Feil utfylling av avgiftsoppgave er straffebelagt og kan føre til tilleggsavgift. Myndighetene kan på sin side korrigere grunnlaget i den avgiftspliktiges disfavør med virkning 10 år tilbake i tid. Det må også legges vekt på statens tidligere praksis om å frafalle foreldelse ved endret rettsoppfatning, noe som gjorde at de næringspliktige hadde enn større grunn til å være avventende før de gikk til søksmål.
- (15) Periscopus AS, Victoria Hotell AS, og Hegnar Hotell AS har nedlagt slik påstand:

”Ankende part nr 1 (Periscopus AS):

1. **Staten v/Skattedirektoratet er forpliktet til å betale til Periscopus AS for mye innbetalt merverdiavgift for perioden 6. termin 1991 til og med 5. termin**

2001, med tillegg av lovens til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra 21. januar 2005 og til betaling skjer.

2. Staten v/Skattedirektoratet dømmes til å betale til Periscopus AS sakens omkostninger for alle retter med tillegg av lovens til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.

Ankende part nr 2 (Victoria Hotell AS):

1. Staten v/Skattedirektoratet er forpliktet til å betale til Victoria Hotell AS for mye innbetalt merverdiavgift for perioden 6. termin 1991 til og med 5. termin 2001, med tillegg av lovens til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra 21. januar 2005 og til betaling skjer.
2. Staten v/Skattedirektoratet dømmes til å betale til Victoria Hotell AS sakens omkostninger for alle retter med tillegg av lovens til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.

Ankende part nr 3 (Hegnar Hotell AS):

1. Staten v/Skattedirektoratet er forpliktet til å betale til Hegnar Hotell AS for mye innbetalt merverdiavgift for perioden 6. termin 1991 til og med 5. termin 2001, med tillegg av lovens til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra 21. januar 2005 og til betaling skjer.
2. Staten v/Skattedirektoratet dømmes til å betale til Hegnar Hotell AS sakens omkostninger for tingrett og lagmannsrett med tillegg av lovens til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.”

- (16) Staten v/Skattedirektoratet har i korte trekk gjort gjeldende:
- (17) Foreldelsesloven § 10 nr. 1 kommer ikke til anvendelse, idet selskapene ikke ”manglet nødvendig kunnskap om fordringen” i denne bestemmelsens forstand. Bestemmelsen er en unntaksbestemmelse som praktiseres strengt, spesielt når uvitenheten som her skyldes rettsvillfarelse. Terskelen er høy – høyere enn etter lovens § 9 nr. 1 som gjelder skadeserstatning – og det foreligger bare én høyesterettsavgjørelse som går i fordringshaverens favør.
- (18) Det må legges vekt på at næringsdrivende – særlig på skatte- og avgiftsområdet – har en særlig oppfordring til å vurdere sin rettsposisjon og ta stilling til hvorvidt krav skal fremmes. Særlige hensyn gjør seg dessuten gjeldende på merverdiavgiftsområdet, som bygger på selvdeklarasjonsprinsippet. Det er den avgiftspliktige som kjenner faktum, og dermed har mulighet til å få avklart sin rettsstilling. Hensynet til effektiv avvikling av avgiftsoppgjør taler dessuten mot tilleggsfrist i disse sakene.
- (19) Den manglende kunnskapen knyttet seg til en sentral bestemmelse i et regelverk av stor økonomisk betydning. Den senere Hunsbedtdommen bygget på åpne, tilgjengelige kilder og vanlig juridisk metode. Høyesterett la til grunn at løsningen klart fulgte av loven og forarbeidene, slik man også gjorde det i Sira-Kvina- og Norwegian Contractorsdommene. Det var forvaltningspraksis som bygget på en innskrenkende fortolkning. At rettskildebildet før Hunsbedtdommen ikke var helt avklart, gir ikke grunnlag for tilleggsfrist. Det var heller ikke en helt entydig oppfatning at praksisen var hjemlet i loven.

- (20) Selv om selskapene ikke fikk kunnskap om kravene før etter Hunsbedtdommen, burde de ha fått det tidligere. Aktsomhetskravet innebærer at man burde ha forstått at man hadde et prosedabelt krav. At dette var tenkelig, viser allerede søksmålene i Hunsbedt- og Porthuset-sakene, der stevning ble tatt ut henholdsvis i februar 2001 og januar 2004, etter at sakene på forhånd var tatt opp med avgiftsmyndighetene. Både på hotellområdet og i andre bransjer med delt virksomhet var det også en rekke klagesaker før dette. Selv om de ikke førte frem, viser disse sakene at de næringsdrivende ikke entydig hadde akseptert forvaltningens praksis. Også for annen delt virksomhet, som reklame, kino og idrettsanlegg har dette vært et tvistetema.
- (21) Frafall av foreldelse hører under statens autonomi, og kan fritt endres. Slik praksis kan heller ikke brukes som argument for å gi tilleggsfrist. Når retningslinjene ble endret, var det på grunn av de store økonomiske konsekvensene av en eventuell tilbakebetalingsplikt i 13 år, samt det store administrative arbeidet det ville medføre. Spesielt på merverdiavgiftens område, der oppgjørshensynet er viktig, må foreldelseslovens regler følges i samsvar med intensjonen.
- (22) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:
- ”1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett.”
- (23) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*
- (24) Jeg nevner innledningsvis at spørsmålet har betydning for flere enn selskapene i vår sak. Et femtital parallelle saker – altså der stevning er tatt ut innen ett år etter Hunsbedtdommen – er stilt i bero i påvente av rettskraftig dom i denne saken.
- (25) Det er enighet mellom partene om at det foreligger tilbakebetalingsplikt, og at omfanget av kravene må fastsettes ved en ny avgiftsberegning, som ligger utenfor denne saken. Det er også enighet om at foreldelsesloven kommer til anvendelse, og at foreldelse skjer terminvis, slik at ikke alle terminer der det er betalt for høy avgift, blir gjenstand for et etteroppgjør. Spørsmålet er om det er den alminnelige foreldelsesfrist på tre år som gjelder, slik de tidligere retter har lagt til grunn, eller om unntaksregelen om tilleggsfrist i foreldelsesloven § 10 nr. 1 kommer til anvendelse. Etter § 10 nr. 3 kan foreldelsesfristen i så fall forlenges med inntil ti år, noe som innebærer at det kan skje etteroppgjør i ti år tilbake fra og med sjette termin 2001.
- (26) Foreldelsesloven § 10 har overskriften Uvitenhet og andre hindringer. Nr. 1 lyder slik:
- ”Dersom fordringshaveren ikke har gjort fordringen gjeldende fordi han manglet nødvendig kunnskap om fordringen eller skyldneren, inntreffer foreldelse tidligst 1 år etter den dag da fordringshaveren fikk eller burde skaffet seg slik kunnskap.”**
- (27) Som det fremgår, er forutsetningen for tilleggsfrist at villfarelsen har vært unnskyldelig. Staten har prinsipalt gjort gjeldende at bestemmelsen ikke er anvendelig i vår sak, idet selskapenes villfarelse er av en type som ikke omfattes.

- (28) Anførselen er særlig knyttet til at selskapene ikke har vært i villfarelse om faktiske forhold, og at rettsvillfarelse bare kan godtas i helt spesielle tilfeller. I rettspraksis har det ikke alltid vært skilt klart mellom disse to spørsmålene, idet det heller har vært lagt til grunn at det gjelder en særlig streng aktsomhetsnorm ved rettsvillfarelse. Jeg vil likevel starte med å se nærmere på om selskapenes villfarelse objektivt sett er av en art som omfattes av § 10.
- (29) Bestemmelsen i § 10 nr. 1 var, så langt det gjaldt uvitenhet om selve fordringen, ny i foreldelsesloven av 1979. Ordlyden gir ikke uttrykkelig svar på om også rettsvillfarelse er omfattet. Forarbeidene berører heller ikke spørsmålet direkte. En viss veiledning kan det imidlertid gi når det på side 44 i Ot.prp. nr. 38 (1977–78) sies følgende:
- ”Dersom fordringshaveren på tross av rimelig aktsomhet mangler kunnskap om fordringen og skyldneren, vil han ikke ha noen mulighet til å ta skritt til å avbryte fristen.”**
- (30) Det er med andre ord umulighetssituasjoner som omfattes – fordringshaveren kan ikke, tross rimelig aktsomhet, gjøre sitt krav gjeldende. Slik umulighet er sjelden til stede ved rettsvillfarelse. Den som er kjent med de faktiske omstendigheter vil oftest i det minste ha en foranledning til å undersøke, eventuelt søke råd, om mulige rettslige konsekvenser.
- (31) Tilleggsfristen i § 10 nr. 1 er beslektet med utgangspunktet for den særlige foreldelsesfristen for krav på skadeserstatning utenfor kontrakt i § 9 nr. 1, som foreldes tre år ”etter den dag da skadelidte fikk eller burde skaffet seg nødvendig kunnskap om skaden og den ansvarlige.” Denne bestemmelsen var ikke ny, men representerte en videreføring av den tidligere straffelovens ikrafttredelseslov § 28. I prinsippet har disse bestemmelsene vært oppfattet slik at rettsvillfarelse ikke kan påberopes som unnskyldningsgrunn.
- (32) Dette er imidlertid bare et utgangspunkt, og rettspraksis har, først og fremst i personskadesaker, strukket seg langt for å imøtekomme skadelidte. Dette kan ha sammenheng med de særlige hensyn som gjør seg gjeldende i slike saker, jf. Hagstrøm, Obligasjonsrett side 751. Ofte er det dessuten en nær sammenheng mellom faktisk villfarelse og rettsvillfarelse. Dette gjelder særlig kravene til adekvat årsakssammenheng og ansvarsgrunnlag. Siden det ofte kan ta lang tid før en personskade manifesterer seg, vil man dessuten ta hensyn til de prosessuelle regler om bevis og rettskraft, jf. Matningsdal, Foreldelse av erstatningskrav ved personskade, TfR 1980 side 472 på side 481: Kunnskapen må være tilstrekkelig til at skadelidte ikke risikerer rettstap som følge av en eventuell doms materielle rettskraft.
- (33) De samme hensyn vil normalt ikke være til stede innenfor kontraktsretten og den ordinære formueretten. Ved rettsvillfarelse – spesielt av den karakter som vi står overfor i denne saken – vil rettskrafthensynet ikke gjøre seg gjeldende med samme tyngde. Det må dessuten tas i betraktning at foreldelsesloven § 10 nr. 1 er en unntaksregel – den klare hovedregel etter § 3 nr. 1 jf. § 2 er at foreldelse skjer tre år etter at fordringshaveren tidligst hadde rett til å kreve oppfyllelse. Jeg er derfor enig med Hagstrøm, når han i Obligasjonsrett på side 750 uttaler at en rettsvillfarelse nok kan være unnskyldelig, men at det skal betydelig mer til etter § 10 enn etter § 9 ved personskade.
- (34) Ut fra høyesterettspraksis er det ikke utelukket å gi tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 også ved rettsvillfarelse. Slik jeg oppfatter de to avgjørelsene om spørsmålet,

skal det imidlertid mye til, slik det er uttrykt i Rt. 2001 side 905 på side 916. Den forutgående avgjørelsen, Rt. 2001 side 382, der bestemmelsen ble gitt anvendelse, gjaldt de ansatte i en trykkeribedrifts krav på fordeling av midler i et premiefond. Førstvoterende uttalte på side 393, etter først å ha fremhevet at det i den saken var tvilsomt om det dreiet seg om en faktisk villfarelse eller en rettsvillfarelse:

”Også manglende kunnskap om rettsregler vil etter omstendighetene kunne gi grunnlag for tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10. nr. 1, iallfall dersom rettsuvitenheten knytter seg til spesialregler som er lite kjent.”

- (35) I Rt. 2001 side 905 var spørsmålet om sykepleiere på et privat røntgeninstitut kunne høres med at de ikke hadde kjent til at den lovbestemte, tvungne pensjonsordningen for sykepleiere også omfattet dem. Høyesterett mente ikke det, og uttalte på side 917 blant annet at det dreiet seg om en spesiallov på deres område, gitt nettopp av hensyn til deres yrkesgruppe. Loven var dessuten helt klar.
- (36) Det man kan trekke ut av avgjørelsene, er at manglende kunnskap om eksistensen av rettsregler *vil* kunne gi grunnlag for tilleggsfrist etter § 10 nr. 1, iallfall forutsatt at det dreier seg om spesialregler som er lite kjent, eller som befinner seg på et område som ligger utenfor fordringshaverens eget. Er loven klar, taler dette mot tilleggsfrist.
- (37) I vår sak er det klart at vi er innenfor de avgiftspliktige næringsdrivendes eget område. Det dreier seg om en sentral bestemmelse, gitt av hensyn til de avgiftspliktige selv, nemlig merverdiavgiftsloven § 21 om fradrag for inngående avgift. Problemet i saken er imidlertid ikke manglende kunnskap om reglenes eksistens, men om den rettslig riktige forståelse. Kunnskapsmangelen knytter seg med andre ord til den riktige tolking av loven. Staten har gjort gjeldende at denne type rettsvillfarelse ligger i utkanten av hva som kan anses som kunnskapsmangel etter foreldelsesloven § 10 nr. 1.
- (38) De avgjørelsene som foreligger om anvendelsen av § 10 nr. 1 ved rettsvillfarelse, gir, som jeg har vært inne på, ikke noe svar på dette spørsmålet. Praksis etter § 9 nr. 1 og tidligere straffelovens ikrafttredelseslov § 28 har imidlertid – i helt spesielle tilfelle – akseptert usikkerhet om utfallet av et søksmål på grunn av tvilsomme eller uklare rettsregler. Det må imidlertid også i forhold til § 9 utvises stor varsomhet, jf. Rt. 1979 side 492, som gjaldt seks flyttsamers krav på erstatning for skade på reinbeite etter oppføring og drift av forsvarsanlegg på Finnmarksvidda. Førstvoterende uttalte på side 497:

”Tungtveiende hensyn taler for at man viser stor varsomhet med å godta rettsuvitenhet som unnskyldningsgrunn. Det kan således ikke være tale om i alminnelighet å godta at skadelidte har vært ukjent med ansvarsregler eller ansett det usikkert om et erstatningssøksmål kunne gjøres gjeldende mot skadevolderen.”
- (39) Når uvitenheten likevel førte til at foreldelse ikke var inntrådt, var det blant annet på grunn av de delvis uklare regler om statens rett til umatrikulert grunn i Finnmark, men særlig ut fra samenes status som etnisk minoritetsgruppe med mangelfull utdanning og språkkunnskaper. Kjønstad/Tjomslands kommentar til dommen i Foreldelsesloven på side 87, er at den er spesiell og ikke egner seg for generaliseringer.
- (40) I Rt. 1992 side 64 – P-pilledom II – ble – under henvisning til skadelidtes helt spesielle situasjon og de kommunikasjonsproblemer den hadde medført for henne, med psykisk blokkering som forhindret henne fra å vareta sine interesser i erstatningssaken, rettsuvitenhet godtatt som unnskyldningsgrunn. Uvitenheten gjaldt årsakssammenheng –

spørsmålet om P-pillebruk var en mulig årsak til trombosen – og spørsmål om produsenten kunne være ansvarlig på objektivt grunnlag. Førstvoterende uttalte at skadelidte dessuten neppe var kjent med at hun ”hadde en rimelig mulighet til å nå frem med et erstatningskrav mot Organon”. Deretter uttalte han på side 82:

”Det kan etter foreldelsesloven § 9 i alminnelighet ikke komme på tale å godta at skadelidte har vært ukjent med de relevante rettsregler. I spesielle tilfeller har imidlertid Høyesterett godtatt rettsuvitenhet som unnskyldningsgrunn, jf. særlig dommene i Rt. 1959 side 525 og Rt. 1979 side 492. Problemstillingen var annerledes i disse sakene enn i vår sak. Men standpunktet er – slik jeg ser det – like sterkt begrunnet her, når man ser hen til As helt spesielle situasjon og de kommunikasjonsproblemer den har medført for henne.”

- (41) Min oppsummering er, at med mindre det foreligger helt spesielle forhold, fortrinnsvis ved fordringshaveren selv, vil uvisshet om at et søksmål skal føre frem som utelukkende skyldes en uavklart rettstilstand, ikke godtas som unnskyldningsgrunn. Hensynet bak foreldelsesreglene tilsier at den som har et krav å forfølge, gjør det ut fra egen vurdering av tilgjengelige rettskilder, selv om det ikke foreligger endelig avklaring fra domstolene. Dette hensynet gjør seg enn sterkere gjeldende i forhold til foreldelsesloven § 10 nr. 1.

- (42) I slike tilfeller kan det etter mitt syn ikke være tilstrekkelig å vente til man er kjent med at man har rimelig mulighet til å nå frem med et søksmål. Det avgjørende må – slik lagmannsretten har uttrykt det – være om kravshaveren – tross uvitenhet om hvilket utfall et søksmål vil få – har rimelig grunn til å få kravet prøvet av domstolene. Staten har i skranken for Høyesterett presisert dette som et spørsmål om kravet – tross usikkerhet om endelig utfall – er prosedabelt. Jeg kan slutte meg til denne måten å uttrykke det på, noe som innebærer at det i disse sakene må legges en noe større prosessrisiko på kravshaverne.

- (43) I vår sak er ukklarheten knyttet til forståelsen av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum. Den bestemmer at registrerte næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester ”til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kapittel IV” – avgiftspliktig virksomhet – fra den utgående avgift. Bestemmelsen er i seg selv ikke uklar. Forvaltningspraksis i de første årene etter lovens ikrafttredelse opererte imidlertid med et strengt tilknytningskrav, slik at bare varer og tjenester til faktisk bruk i virksomheten ble godtatt. I Rt. 1985 side 93, Sira-Kvinadommen, slo Høyesterett fast at et slikt krav ikke hadde støtte verken i lovens ordlyd eller forarbeider. Begrensningen lå i at tiltaket skulle være relevant for virksomheten. Dette ble fastholdt og presisert i Rt. 2001 side 1497, Norwegian Contractorsdommen.

- (44) Som jeg har vært inne på tidligere, plikter de næringsdrivende å kjenne merverdiavgiftsreglene. Dette understrekes av selvdeklarasjonssystemet – det er de avgiftspliktige selv som har pådratt seg og kjenner omfanget av de utgifter de krever fradrag for. Det er bare de som i første omgang kan vurdere om en utgift er relevant i forhold til den avgiftspliktige virksomheten. Når de har valgt å innrette seg etter avgiftsmyndighetenes forståelse av omfanget av fradrag retten i lovens § 21 første ledd, må de ved vurderingen av tilleggsfrist etter § 10 nr. 1 som utgangspunkt selv bære risikoen for dette.

- (45) Selskapene har gjort gjeldende at det er staten selv som har hindret dem i å oppfatte at kravet var prosedabelt. Det er ikke bestridt at det forelå en langvarig praksis i de

avgiftspliktiges disfavør, slik jeg innledningsvis har gjort rede for. Det forelå også en rekke uttalelser fra avgiftsmyndighetene og fra Finansdepartementet. Jeg nøyer meg med å vise til den fremstilling som er gitt av praksis i Porthusetdommen avsnitt 41 følgende.

- (46) Forvaltningspraksis er imidlertid som utgangspunkt ikke bindende. Det skal spesielt mye til for at slik praksis blir bindende i de avgiftspliktiges disfavør. Praksisen var heller ikke helt entydig. Det forelå således – som jeg har vært inne på – en uttalelse fra Skattedirektoratet datert 17. november 1970, der det, under henvisning til merverdiavgiftsloven § 23, ble antatt at det måtte foretas en forholdsmessig fordeling av inngående avgift og tilsvarende beregning av investeringsavgift på grunnlag av den relative omsetning i de to virksomheter. Det ble presisert at det ikke ville bli gitt fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser og arbeid som utelukkende refererer seg til losjivirksomheten, eksempelvis kjøp av senger og vask av sengetøy.
- (47) Selv om uttalelsen ikke ble fulgt opp i senere uttalelser fra avgiftsmyndighetene, var det ikke slik at det aldri ble stilt spørsmål om oppfatningen, og den praksis som utviklet seg som følge av den, var riktig.
- (48) Spørsmålet var – med unntak av Agder lagmannsretts dom 6. januar 1995 – Granerøddommen – ikke berørt i domstolspraksis. Denne saken gjaldt imidlertid primært om det var gitt uriktige oppgaver slik at det var grunnlag for skjønsmessig fastsettelse etter merverdiavgiftsloven § 55 nr. 2, og om dette skjønnet var forsvarlig. Heller ikke på disse punkter fikk Granerød medhold. At hans anke til Høyesterett ble nektet fremmet etter tvistemålsloven § 373 tredje ledd nr. 1, gir derfor ikke dommen særlig vekt som rettskilde for vårt spørsmål.
- (49) Avslutningsvis nevner jeg at det også i teorien sporadisk var reist tvil om statens syn var riktig, jf. Trygve Holst Ringens artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 8 for 1998. Videre viser jeg til en omtale av Oslo byretts dom 16. februar 1999 i Avgiftsnytt nr. 6/1999. I denne dommen fikk Oslo Sporveier ikke medhold i sitt krav om forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelse av trikker som delvis ble brukt i avgiftspliktig reklamevirksomhet. Som kommentar til dommen uttales det:
- ”Oslo Sporveier ønsket ikke å anke dommen. Det er beklagelig, for det ville vært av stor alminnelig interesse å få saken vurdert av høyere rettsinstanser. De knappe premisser som byretten bygger sin avgjørelse på, er ikke egnet til nevneverdig avklaring av det viktige, prinsipielle tolkingsspørsmål saken gjelder, og som står like uløst.”**
- (50) Alt i alt har jeg vanskelig for å se at selskapene, ut fra det totale rettskildebildet, og ut fra en riktig forståelse av rettskildenes vekt, var i en slik villfarelse at de ikke burde innsett at de – tross usikkerhet om utfallet – hadde et prosedabelt krav. De var ikke forhindret fra selv å ta spørsmålet om utvidet fradrag opp med avgiftsmyndighetene, som krav i avgiftsoppgaven eller på annen måte, og deretter eventuelt gå til søksmål. Jeg er etter dette kommet til at foreldelsesloven § 10 nr. 1 ikke kommer til anvendelse i denne saken.
- (51) Anken har ikke ført frem. Saken har reist prinsipielle spørsmål, og jeg finner at sakskostnader ikke bør tilkjennes for noen instans.

(52) Jeg stemmer for denne

D O M :

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

(53) Dommer **Indreberg**: Jeg er kommet til at anken må tas til følge.

(54) For at tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 skal være aktuelt, er det et vilkår at kravet ikke er gjort gjeldende fordi fordringshaver manglet nødvendig kunnskap om kravet. Ikke en hvilken som helst kunnskapsmangel kan påberopes – det kreves at den som gjør krav på tilleggsfrist etter § 10 nr. 1 i rimelig omfang har foretatt undersøkelser for å bringe på det rene om det foreligger noe krav, se Ot.prp. nr. 38 (1977–78) side 63, hvor dette kommer til uttrykk for så vidt gjelder skyldnerens oppholdssted. Tilleggsfristen på ett år løper fra det tidspunktet fordringshaveren burde skaffet seg kunnskap om fordringen.

(55) Foreldelsesloven § 10 nr. 1 inneholder med andre ord en aktsomhetsnorm. Den skiller ikke mellom årsaker til uvitenhet, men dette kan være relevant ved aktsomhetsvurderingen. Også der den manglende kunnskap om fordringen skyldes uvitenhet om en rettsregel eller hvordan den skal forstås, kan tilleggsfrist etter § 10 nr. 1 derfor være aktuelt, se blant annet Rt. 2001 side 382.

(56) Når det dreier seg om manglende kunnskap om en rettsregel, er det i rettspraksis og juridisk teori tidvis uttalt at det må stilles strenge krav. Jeg viser til førstvoterendes omtale av Rt. 1979 side 492 – Varfjell/Stifjelldommen – og Rt. 1992 side 64 – P-pilledom II. I de to avgjørelsene fra Høyesterett om bruk av foreldelsesloven § 10 nr. 1 ved uvitenhet om rettsregler, er det i den første, Rt. 2001 side 382, gitt uttrykk for at slik uvitenhet kan gi grunnlag for tilleggsfrist, ”*iallfall* dersom uvitenheten knytter seg til spesialregler som er lite kjent” – slik tilfellet var i den aktuelle saken. I den andre, Rt. 2001 side 905, heter det under henvisning til Kjønsstad/Tjomsland: Foreldelsesloven side 68, at det ved rettsvillfarelse i utgangspunktet skal mye til før spesialregelen – det vil si § 10 nr. 1 – kommer inn, og tilleggsfrist ble ikke gitt. Det var der tale om en klar lovregel på et sentralt område for fordringshaverne. Jeg nevner at Kjønsstad/Tjomsland på det nevnte sted også uttaler at villfarelse med hensyn til kompliserte spesialregler og i tilfelle hvor det er meget tvilsomt hva som er den ”riktige” rettsstilstand, etter omstendighetene vi kunne anses som mangel på ”nødvendig kunnskap om fordringen”.

(57) Det må på denne bakgrunn kunne legges til grunn at aktsomhetsplikten i § 10 nr. 1 ikke er oppfylt der fordringen ikke er kjent på grunn av uvitenhet om en rettsregel der loven er klar og sentral, iallfall hvis det ikke foreligger helt spesielle forhold. Dette harmonerer godt med begrunnelsen for at man som hovedregel ikke kommer langt med å påberope seg at man ikke kjente til en rettsregel. Borgerne, og ikke minst de næringsdrivende, har plikt til å følge loven, og kan ikke unnskyldes seg med at de ikke kjente den. Den aktuelle rettspraksis kan imidlertid etter mitt syn ikke tas til inntekt for at det generelt skal gjelde

en spesielt streng aktsomhetsnorm der uvitenhet om en fordring skyldes manglende kjennskap til eksistensen eller tolkningen av en rettsregel. Det må foretas en helhetsvurdering basert på en rekke momenter knyttet både til fordringen og forhold på fordringshaverens og skyldnerens side. I Rt. 1960 side 748 heter det om spørsmålsstillingen: "Straffelovens ikrafttredelseslov § 28 kan ikke tolkes så strengt at foreldelsesfristen først begynner å løpe når det foreligger viten om at et erstatningskrav vil føre frem; det må være tilstrekkelig at skadelidte sitter inne med slike opplysninger at han – tross uvisshet om hvilket utfall et søksmål vil få – har rimelig grunn til å få ansvarsforholdet prøvet av domstolene." Det må med andre ord fremstå for fordringshaveren som en rimelig mulighet å nå fram i saken, jf. Rt. 1992 side 64 på side 82. Førstvoterende har villet legge en noe større prosessrisiko på saksøkeren. Det er det etter min mening ikke grunnlag for.

- (58) Før Høyesteretts dom i Porthusetsaken, var det ikke klart at merverdiavgiftsloven § 21 skulle tolkes slik at hotellselskapene hadde krav på forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader knyttet til oppføring mv. av hotellrom i utgående avgift på avgiftspliktig virksomhet i rommene. Saksanlegget skjedde i dette tilfellet på ettårs-dagen for Høyesteretts dom i Hunsbedtsaken. Spørsmålet er derfor om hotellselskapene allerede før denne dommen satt inne med slike opplysninger at de burde ha brakt fradragsspørsmålet inn for domstolene. Opplysningene det her er tale om, er de ulike rettskildene. Med andre ord: Tilsa rettskildebildet på noe tidspunkt at hotellselskapene hadde grunn til å få spørsmålet prøvd med rimelig utsikt til gevinst?
- (59) Som førstvoterende har påpekt, og som det fremgår av gjengivelsen av statens anførsler i Porthusetdommen, se Rt. 2005 side 951 avsnitt 23, la Finansdepartementet og Skattedirektoratet til grunn at det ikke kunne skje fradrag for inngående merverdiavgift på oppføring av hotellrom. Dette fremgår av en lang rekke uttalelser, se blant annet Skattedirektoratets melding nr. 5/1984, som hadde som formål å avklare spørsmålet om fradrag for inngående avgift i forbindelse med anskaffelser til bruk i hoteller. Riktignok fantes én uttalelse av Skattedirektoratets fra 1970 som iallfall et stykke på vei gikk i motsatt retning, men jeg kan ikke se at det gjør det uberettiget å tale om en lang, fast og entydig oppfatning i avgiftsforvaltningen.
- (60) Enkelte hotelleiere forsøkte å utfordre avgiftsmyndighetenes oppfatning, men de vant ikke fram, se blant annet Klagenemnda for merverdiavgifts avgjørelser 29. juli 1986 – Grand hotell L/L Steinkjer, 15. april 1988 – Oppdal Turisthotell AS, 25. mai 1994 – Honningsvåg Brygge Hotell KS, og 28. november 2003 – X Holding AS.
- (61) Inntil Porthusetdommen var den eneste rettspraksis om forholdsmessig fradrag for inngående avgift på byggekostnader til hotellrom, Agder lagmannsretts dom 6. januar 1995 – Granerøddommen. Lagmannsretten fant det "klart at hotelldelen i sin helhet brukes til avgiftsfri virksomhet, selv om det konsumeres avgiftspliktig mat og drikke der og telefoneres med momsbelagte tellerskritt". Dommen ble påanket, men anken ble nektet fremmet til Høyesterett i samsvar med tvistemålsloven § 373 nr. 1. Utad måtte derved Granerøddommen oppfattes som rettsvesenets bekreftelse på at det syn avgiftsmyndighetene la til grunn var riktig, se for eksempel Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak 28. november 2003. Jeg tilføyer at spørsmålet om rett til fradrag for inngående avgift på byggkostnader til hotelldelen ikke var det eneste spørsmålet i saken – se den nærmere beskrivelsen førstvoterende har gitt – noe som etter min mening

kan forklare hvorfor den avgiftspliktige var villig til å ta risikoen ved å bringe spørsmålet inn for domstolene.

- (62) Heller ikke i de juridiske standardverkene om merverdiavgiftsloven fremkom betraktninger som ga grunnlag for å stille spørsmål ved avgiftsmyndighetenes syn på tolkningen av § 21 i tilknytning til hotellvirksomhet. I Refsland: Merverdiavgiftsloven med kommentarer, 3. utgave 1985 side 542 flg. gjengis avgiftsmyndighetenes forståelse og praksis uten kritikk. Og i Gjems-Onstad og Kildal: MVA-kommentaren fra 2002 nevnes ikke hoteller spesielt, men primærbrukslæren, som lå til grunn for avgiftsmyndighetenes praksis, omtales uten at forholdet til lovens ordlyd problematiseres.
- (63) Førstvoterende har pekt på at forvaltningspraksis ikke er bindende. Det betyr ikke at en avgiftspliktig som vurderer om det er rimelig mulighet for å nå fram med et krav mot avgiftsmyndighetene, uten videre kan se bort fra forvaltningspraksis. Det var det, som jeg har pekt på, heller ingen som gjorde forut for Granerødsaken. Ikke minst på merverdiavgiftsrettens område vil forvaltningspraksis ofte være en sentral rettskilde.
- (64) Med et slikt rettskildebilde mener jeg aktsomhetskravet blir for strengt hvis man kommer til at hotellselskapene og deres rådgivere hadde slike opplysninger at det var rimelig å anlegge søksmål for å få prøvd om de hadde fradragsrett.
- (65) Det kan reises spørsmål om dommer og andre kilder som ikke gjaldt hotellvirksomhet, endrer dette bildet. Høyesteretts dommer i Rt. 1985 side 93, Sira-Kvinadommen, og i Rt. 2001 side 1497, Norwegian Contractorsdommen, viste at avgiftsmyndighetene hadde hatt en for restriktiv praksis når de bare tillot fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester til faktisk bruk i virksomheten. Dette ble imidlertid ikke generelt oppfattet som en avvisning av primærbrukslæren, og i Norwegian Contractorsdommen ble det presisert at det "ikke [var] nødvendig å gå inn på tilfeller hvor oppførelsen kan sies dels å gjelde virksomhet som ligger innenfor avgiftsområdet, dels virksomhet som ligger utenfor", altså den situasjonen man hadde til prøvelse i Hunsbedtsaken og Porthusetsaken. Jeg kan ikke se at disse dommene, og heller ikke enkelte spredte artikler fra slutten av 90-tallet hvor det ble stilt spørsmål ved avgiftsmyndighetenes praksis i relasjon til fradragsrett for inngående avgift ved reklamefinansiert avgiftsfri virksomhet, var opplysninger som tilsa at hotellselskapene etter Granerød-saken hadde rimelig utsikt til å vinne frem i en sak mot avgiftsmyndighetene.
- (66) Staten har anført at hotellselskapene iallfall etter lagmannsrettens dom i Hunsbedtsaken, hadde rimelig grunn til å anlegge sak. Staten var i saken blitt frifunnet i tingretten, mens lagmannsretten under dissens 2-1 avsa dom i Hunsbedts favør. I lys av rettskildebildet som eksisterte før dommen, må det etter mitt syn være akseptabelt at hotellselskapene ventet til spørsmålet i saken hadde fått sin avklaring i Høyesterett. Jeg nevner at staten også etter Høyesteretts dom i Hunsbedtsaken fortsatte sin tidligere praksis når det gjaldt hoteller.
- (67) Vilkårene for tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 er dermed etter mitt syn oppfylt.

- (68) Dommer **Bårdsen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Stabel.
- (69) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (70) Dommer **Lund:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Indreberg.
- (71) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

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

Riktig utskrift bekreftes: