



NORGES HØYESTERETT

Den 12. oktober 2010 avsa Høyesterett dom i

HR-2010-01723-A, (sak nr. 2010/351), sivil sak, anke over dom,

Kragerø Golf & Spa Resort AS,
dets konkursbo

(advokat Finn Backer-Grøndahl – til prøve)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Kaare Andreas Shetelig)

STEMMEGIVNING :

- (1) Dommer **Endresen**: Saken gjelder spørsmål om fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene til overnattingsdelen av et leilighetshotell. Selskapet som foresto oppføringen tok sikte på og gjennomførte salg av leilighetene til private, og inngikk leieavtale med kjøperne som ga selskapet rett til å benytte leilighetene i sin utleievirksomhet i en større del av året.
- (2) Ved ikrafttreden av ny lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 ble den tidligere merverdiavgiftslov av 19. juni 1969 opphevet. Henvi­singene her gjelder den tidligere lov, som er den lov som kommer til anvendelse i saken.
- (3) Kragerø Golf & Spa Resort AS (KGSR) førte opp et hotellanlegg med blant annet 106 hotell-leiligheter og konferanse- og spa-fasiliteter utenfor Kragerø. Som ledd i finansieringen ble leilighetene solgt til private kjøpere med avtale om tilbakeleie for 78 prosent av årets dager. Leieavtalene har en varighet på 20 år, med rett for KGSR til

forlengelser av leieforholdet med ti år om gangen. Kjøperne disponerer leilighetene i påsken og i perioden 10. juni til 20. august.

- (4) KGSR inngikk deretter avtale med Quality Golf & Spa Resort AS (QGSR) om leie og drift av hotellanlegget, herunder fremleie av hotell-leilighetene. Av fremleieavtalen fremgår at den leie QGSR skal betale for hotell-leilighetene er den samme som KGSR skal betale til leilighetseierne – 35 prosent av QGSRs løsjinntekter fra de inneleide seksjonene. QGSR overtok ved fremleieavtalen også alle KGSRs forpliktelser overfor eierne av leilighetene.
- (5) KGSR ble i mai 2006 forhåndsregistrert i merverdiavgifts-registeret etter forskrift om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftloven (forskrift nr. 117). Fylkesskattekontoret forutsatte at KGSR ville kunne kreve fradrag for inngående avgift både for oppføring av serviceanlegget og for oppføring av overnattingsdelen.
- (6) Gjennom omsetningsoppgaver for 5. termin 2006 til 2. termin 2007 (for perioden 1. september 2006 til 30. april 2007) krevde KGSR fradrag for inngående merverdiavgift med til sammen 29,1 millioner kroner. Av dette gjaldt 8,8 millioner kroner inngående avgift på oppføringskostnader for overnattingsdelen, hvor det ble gjort fradrag for 78 prosent av avgiften.
- (7) Ved Oslo fylkesskattekontors vedtak 16. oktober 2007 ble det tidligere avgiftsvedtaket omgjort slik at det ikke ble innrømmet fradrag for oppføringskostnadene for overnattingsdelen. Partene har vært uenige både om det i realiteten var tale om et omgjøringsvedtak, og om det i tilfelle var adgang til omgjøring. Dette er ikke et tema for Høyesterett, og slik saken nå står kan det ikke sees at det i noen sammenheng har betydning hvordan registreringsvedtaket kategoriseres.
- (8) KGSR reiste sak for Oslo tingrett for å få fylkesskattekontorets vedtak kjent ugyldig. Tingretten avsa 18. november 2008 dom med slik domsslutning:
- ”1. **Staten ved Skattedirektoratet frikjennes.**
2. **Kragerø Golf & Spa Resort betaler i saksomkostninger til Staten v/Skattedirektoratet med kr 32 100,- trettitotusenett hundre – innen 2 – to – uker fra forkynnelse av dommen med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall og til betaling skjer.”**
- (9) KGSR anket tingrettens avgjørelse til Borgarting lagmannsrett, som 26. november 2009 avsa dom med slik domsslutning:
- ”1. **Anken forkastes.**
2. **I saksomkostnader for lagmannsretten betaler Kragerø Golf & Spa Resort AS til staten v/Skattedirektoratet 40 297 – førtitusen to hundre og nittisyv – kroner innen to uker fra dommens forkynnelse.”**
- (10) Kragerø Golf & Spa Resort AS ble tatt under konkursbehandling ved Oslo byfogdembetes kjennelse av 25. november 2009. Ved konkursåpningen ble saken automatisk stanset, jf. tvisteloven § 16-16 første ledd bokstav c.

- (11) Lagmannsrettens dom er av KGSR, dets konkursbo, anket til Høyesterett.
- (12) For lagmannsretten gjorde den ankende part gjeldende at Finansdepartementets uttalelse 9. juni 1976 må anses som en forskrift som gir et selvstendig grunnlag for KGSRs krav på fradrag for inngående avgift. Det ble også anført at staten var avskåret fra å endre det opprinnelige avgiftsvedtak til ugunst med tilbakevirkende kraft. Disse anførselene er ikke opprettholdt for Høyesterett. For øvrig står saken i det alt vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for de tidligere instanser.
- (13) Den ankende part, *Kragerø Golf & Spa Resort AS, dets konkursbo*, har i hovedsak gjort gjeldende:
- (14) KGSRs rett til fradrag for inngående avgift følger direkte av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. Det er ikke tvilsomt at leilighetene er oppført til bruk i KGSRs utleievirksomhet. Leilighetene er en forutsetning for, og en integrert del av, det samlede hotellkonsept.
- (15) At den formelle eierposisjon til leilighetene er overført til kjøpere av disse, har ingen betydning i avgiftssammenheng. Leilighetene er tilrettelagt for bruk i hotellvirksomheten, og forblir en integrert del av denne. KGSR har ved de inngåtte avtaler sikret seg full faktisk rådighet over leilighetene til bruk i egen virksomhet uten noen form for tidsbegrensning. Kjøpernes bruksrett er begrenset til periodene 10. juni til 20. august og påskeuken. Dette utgjør 22 prosent av det samlede antall bruksdøgn, og for leilighetsdelen er KGSRs krav på fradrag for inngående avgift følgelig begrenset til 78 prosent av inngående avgift for denne delen av hotellanlegget.
- (16) De reelle forhold må være avgjørende, og vurderingen av fradragretten må foretas ut fra KGSRs perspektiv. Leilighetskjøpernes opplevelse av avtalene er av underordnet betydning; det avgjørende er KGSRs motiver for transaksjonen og den faktiske mulighet til å fremleie leilighetene uforstyrret av de formelle eiere av disse.
- (17) Hva som skal til for at en kostnad skal anses pådratt ”til bruk i virksomhet”, er nærmere avklart gjennom Høyesteretts praksis, jf. Rt. 1985 side 93 – Sira-Kvina, Rt. 2001 side 1497 – Norwegian Contractors, Rt. 2003 side 1821 – Hunsbedt, Rt. 2005 side 951 – Porthuset og Rt. 2008 side 932 – Bowlingdommen. Det følger klart av disse dommene at det må foretas en reell og ikke formell vurdering av om brukskravet kan anses oppfylt.
- (18) Slik må også Finansdepartementets uttalelse fra 1976 forstås. Det er ikke noe grunnlag for å tolke uttalelsen innskrenkende. Selv om uttalelsen konkret gjelder et leasingselskap, kan den rettsregel uttalelsen bygger på ikke begrenses på samme måte. Det avgjørende for departementet var at den faktiske rådighet var sikret for virksomheten.
- (19) Bruksretten til 78 prosent av året er ikke på noe tidspunkt overført til leilighetskjøperne. Det er ikke noen tvil om at salgs- og tilbakeleieavtalene for leilighetene er integrerte deler i et samlet avtalekompleks. Det må i denne sammenheng også vektlegges at det aktuelle området er regulert slik at tilknytningen mellom hotellvirksomheten og leilighetene ikke kan brytes.
- (20) *Kragerø Golf & SPA Resort AS, dets konkursbo* har nedlagt slik påstand:

- ”1. Oslo fylkesskattekontors omgjøringsvedtak av 16. oktober 2007 oppheves.**
- 2. Staten v/Skattedirektoratet dømmes til å betale Kragerø Golf & Spa Resort AS, dets konkursbo saksomkostninger for Høyesterett innen 2 uker fra dommen er forkynt, tillagt den til enhver tid gjeldende forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”**

- (21) Ankemotparten, *staten v/Skattedirektoratet*, har i det vesentligste gjort gjeldende:
- (22) De aktuelle leilighetene er oppført med sikte på salg. Salg av fast eiendom er ikke avgiftspliktig virksomhet, og det er da ikke grunnlag for fradrag for den merverdiavgift som påløp ved oppføringen.
- (23) Leilighetene leies for store deler av året tilbake til bruk i utleievirksomheten, men dette må vurderes helt fristilt fra de kostnadene som påløp ved oppføringen. Etter at leilighetene ble solgt, er det leieavtalene som utgjør det rettslige grunnlaget for KGSRs bruk.
- (24) Det er slik sett ikke ”til bruk i” som er det sentrale vurderingstema i saken, og det følger da at den rettspraksis den ankende part har påberopt, er av begrenset interesse. Under ingen omstendighet gir de påberopte dommer støtte for at tilknytningskravet er oppfylt.
- (25) Finansdepartementets uttalelse fra 1976 kan heller ikke tas til inntekt for at tilknytningskravet er i behold etter tilbakeleie av de solgte leilighetene. At salg og tilbakeleie er nært knyttet sammen, er i denne sammenheng uten betydning. Uttalelsen fra 1976 er begrenset til tilfeller der avtalen inngås med et leasingselskap, og der vilkårene i leasingavtalen innebærer at leietaker fortsatt har den reelle eierinteresse. Disse vilkårene oppfylles ikke ved det opplegg som er valgt i denne saken. Det fremheves i denne forbindelse særlig at KGSR ikke har noen kjøpsopsjon, at leieforpliktelsen er begrenset til 20 år, at kjøperne har i behold sin disposisjonsrett i sentrale ferieperioder, og at leien er en funksjon av utleievirksomheten.
- (26) Det er ikke nødvendig å gå inn på gyldigheten av reguleringsbestemmelsene i plansammenheng. Disse kan under ingen omstendighet tillegges vekt ved vurderingen av ”til bruk i”. Det finnes heller ikke rimelighetshensyn som tilsier en liberal forståelse av tilknytningskravet i denne saken. Det kan ikke sies at den ankende part har innrettet seg etter det positive avgiftsvedtaket i 2006. Opplegget med salg og tilbakeleie var da allerede bestemt. Å innrømme fradrag for inngående avgift under de aktuelle omstendigheter, ville innebære en helt ubegrunnet subsidiering av ferieleiligheter, som ellers ikke kan bygges uten at det påløper merverdiavgift.
- (27) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:
- ”1. Anken forkastes.**
- 2. Staten ved Skattedirektoratet tilkjennes saksomkostnader for Høyesterett.”**
- (28) *Jeg er kommet til at anken må forkastes.*
- (29) Da leilighetene ble bygget, var det KGSRs intensjon at disse skulle selges, og de planlagte salg ble realisert før byggearbeidene var avsluttet. Salg av fast eiendom er ikke

avgiftspliktig virksomhet, og det skulle da ikke være aktuelt med fradrag for inngående avgift.

- (30) Spørsmålet i saken er om avtalene om tilbakeleie, som ble inngått parallelt med salgsavtalene, likevel fører til at den ankende part kan kreve fradrag for inngående avgift på byggekostnadene. Jeg kan ikke se at kriteriet "til bruk i" gir særlig veiledning i denne sammenheng. At leilighetene anvendes i den ankende parts utleievirksomhet er i hvert fall som utgangspunkt klart nok. Det avgjørende for saken er etter mitt syn om tilbakeleiekontraktene har en slik karakter at det er grunnlag for å se bort fra salget av leilighetene.
- (31) Det er et vilkår for fradragsrett at bygget oppføres for den avgiftspliktiges regning, og at byggekostnadene faktisk betales av denne. Dersom leilighetene var blitt oppført av KGSR på vegne av leilighetseierne, ville det, selv om KGSR hadde initiert prosjektet ikke vært mulig å oppnå fradrag for inngående avgift, selv om KGSR hadde sikret seg rett til å benytte leilighetene i hotellprosjektet. Det gir da god sammenheng i regelverket at den avgiftspliktige normalt ikke kan oppnå fradrag for inngående merverdiavgift, ved å leie tilbake det bygg som er solgt.
- (32) Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd om tilbakeføring av fradragsført avgift ved salg av den oppførte eiendommen, peker systematisk sett i samme retning. Det ville gi dårlig sammenheng i regelverket om den som allerede initielt tar sikte på salg, skulle ha fradragsrett direkte etter loven, mens den som oppfører bygget til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet, men senere selger dette, ville være avhengig av en mulig dispensasjon for å unngå tilbakeføring av avgift.
- (33) Da leasingavtaler på 60-tallet ble tatt i bruk i Norge også ved erverv/finansiering av fast eiendom, oppstod en rekke rettslige problemstillinger knyttet til regnskap, beskatning og avgiftsberegning. Det ble ganske snart avklart at den økonomiske realitet i hvert fall i noen sammenhenger måtte være avgjørende for den rettslige bedømmelse, jf. Skattedirektoratets uttalelse 31. januar 1969 vedr. avskrivning på industribygg utleid på leasingkontrakt og Thomle, Skattelov for landet, 17. utgave, 1974, side 426.
- (34) Selv om de ulike relevante bestemmelser i skatte-, regnskap- og avgiftslovgivningen må tolkes på selvstendig grunnlag, er det etter mitt syn naturlig å lese Finansdepartementets tolkningsuttalelse fra 9. juni 1976 også på bakgrunn av den mer allmenne rettslige diskusjon om leasingkontrakter på den tiden. Uttalelsens oppbygging gir klare holdepunkter for at dette er en riktig tilnærming. I uttalelsen gjengis først det forslag til presisering av merverdiavgiftsloven § 21 som var fremmet på vegne av Leasingkomitéen:
- "Den som oppfører et bygg for egen regning med leasing (langtidsleie) for øye, har fradragsrett. Det er et vilkår at bygget når det er ferdig selges og overdras til et leasingselskap eller andre, og at sistnevnte leaser (leier) bygget til den som har oppført det for en lengre periode, minimum 5 år. Ved minimumsperiodens utløp skal leietageren ha rett til å kjøpe bygget og kontrakten skal i minimumsperioden være uoppsigelig."**
- (35) Finansdepartementet tar imidlertid for sitt vedkommende utgangspunkt i at oppføring av bygg med sikte på salg, etter de alminnelige regler ikke gir rett til fradrag for inngående avgift for oppføringskostnadene, og oppstiller vesentlig snevrere grenser for under hvilke omstendigheter tilbakeleie i form av leasing kan føre til at det i avgiftssammenheng kan sees bort fra salget:

”Etter Finansdepartementets oppfatning utelukker ikke merverdiavgiftsloven § 21 at leasingkunden kan gis fradragsrett i slike tilfelle. Etter denne bestemmelsen er fradragsretten betinget av at de varer og tjenester som anskaffes i forbindelse med byggearbeidene, er ”til bruk” i avgiftspliktig virksomhet. Dette vilkår vil være tilfredsstillt dersom bygget reelt sett blir leasingkundens driftsmiddel, og at de transaksjoner som inngår i leasingforholdet dermed får karakter av en særlig finansieringsform.”

- (36) Departementet begrenser uttrykkelig uttalelsens rekkevidde til å gjelde de tilfeller der bygget ”reelt sett blir kundens driftsmiddel” og transaksjonene samlet sett får ”karakter av en særlig finansieringsform”. Dette peker klart i samme retning som den tilsvarende avgrensning i skatteretten; det er der et spørsmål om vilkårene i leiekontrakten er slike at den formelle leietaker skatterettslig må anses som den reelle eier. De konkrete veiledende kriterier som angis av departementet, peker også i samme retning:

”Normalt vil det måtte kreves at leasingperiodens lengde ikke er kortere enn byggets avskrivningstid og at leieforholdet er uoppsigelig i denne perioden. Etter omstendighetene vil det også måtte legges vekt på om leasingkunden har rett til å kjøpe bygget etter periodens utløp.”

- (37) Det er som nevnt ikke gitt at avgrensningen blir den samme på de ulike rettsområder, men det felles prinsipielle utgangspunkt for vurderingene og Finansdepartementets uttalelse fra 1976, gir etter mitt syn god veiledning for forståelsen av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd.
- (38) Det er da etter mitt syn klart at leiekontraktene med de private eiere av leilighetene ikke inneholder slike vilkår at det kan sees bort fra at leilighetene skulle selges. Den reelle eierinteresse er overført til leilighetskjøperne, og denne tilbakeføres ikke ved leiekontraktene. KGSR har heller ikke etter tilbakeleie noen direkte økonomisk interesse i leilighetene. Den leie KGSR oppnår ved fremleie til driftsselskapet QGSR videreføres i sin helhet til leilighetskjøperne. Det er med andre ord lite treffende å si at leilighetskjøperne reelt sett bare har overtatt en bruksrett til leilighetene for en bestemt del av året. De har også den økonomiske interesse i utleievirksomheten i året ellers.
- (39) Leilighetene er solgt til markedsverdi, og det er, etter tre år, leilighetseierne som alene har den økonomiske risiko og den økonomiske interesse knyttet til omfang og prising ved driftsselskapets romutleie.
- (40) KGSR har ikke opsjon på å kjøpe tilbake leilighetene. Den leie som skal betales har heller ikke karakter av rente og tilbakebetaling av en hovedstol, slik det normalt vil være ved finansiell leasing. Leien er en funksjon av driftsselskapets omsetning ved romutleie, og det skjer ikke noen reduksjon i leien på det tidspunkt kjøpesummen og en markedsmessig rente kan anses tilbakebetalt. KGSRs rett til å forlenge leieforholdet etter minimumsperioden gjelder på uendrede vilkår.
- (41) Jeg finner det da klart at det arrangement som er benyttet av KGSR ikke er av en slik karakter at salg og tilbakeleie reelt sett med rimelighet kan anses som en særlig finansieringsløsning. Finansdepartementets uttalelse omfatter klart nok ikke slike arrangement, og jeg kan heller ikke se at merverdiavgiftsloven § 21 på annet grunnlag kan forstås slik at tilknytningskravet er oppfylt.

(42) Anken har ikke ført frem, og staten v/Skattedirektoratet må tilkjennes sakskostnader, jf. tvisteloven § 20-2. Sakskostnader tilkjennes i samsvar med inngitt kostnadsoppgave med 69 900 kroner.

(43) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Kragerø Golf & Spa Resort AS, dets konkursbo, 69 900 – sekstinitusennihundre – kroner til staten v/Skattedirektoratet innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

(44) Dommer **Bårdsen**: Jeg er kommet til at anken fører frem.

(45) I likhet med førstvoterende tar jeg utgangspunkt i at retten til fradrag for inngående merverdiavgift i vår sak skal bedømmes etter § 21 i merverdiavgiftsloven 1969, sammenholdt med § 3 i forskrift nr. 117 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert i merverdiavgiftsloven. Fradragsretten omfatter inngående avgift på anskaffelser ”til bruk i virksomheten” som den frivillige registreringen gjelder.

(46) Høyesterett har i en del avgjørelser tatt stilling til hva som ligger i uttrykket ”til bruk i virksomheten”. Jeg viser særlig til Rt. 1985 side 93 (Sira-Kvina), Rt. 2001 side 1497 (Norwegian Contractors), Rt. 2003 side 1821 (Hunsbedt), Rt. 2005 side 951 (Porthuset), Rt. 2008 side 932 (Bowling) og Rt. 2008 side 939 (Tønsberg Bolig). Dommene viser at man med utgangspunkt i ordlyden i merverdiavgiftsloven § 21, sammenholdt med forarbeidene til loven og formålsbetraktninger, har trukket nokså vide rammer for fradragsretten. Det avgjørende er om oppførelsen er relevant for virksomheten, og har en naturlig og nær tilknytning til denne.

(47) Vår sak gjelder utleie av leiligheter fra Kragerø Golf & Spa Resort AS til søsterselskapet Quality Golf & Spa Resort AS. Leilighetene er den avgjørende innsatsfaktor. Og det er ikke tvilsomt at det hadde foreligget fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelseskostnadene til overnattingsdelen dersom Kragerø Golf & Spa Resort AS hadde forblitt eier av leilighetene, og selv leide dem ut. Spørsmålet er om arrangementet med salg og tilbakeleie må medføre en annen avgiftsrettslig bedømmelse.

(48) Merverdiavgiften er transaksjonsbasert, og salg av fast eiendom faller som hovedregel utenfor avgiftsområdet, jf. § 5a i merverdiavgiftsloven 1969. Dette innebærer at fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelseskostnadene normalt er utelukket etter et salg, selv om utbygger leier hele eller deler av bygget tilbake fra kjøper. Samtidig gir kriteriet ”til bruk i virksomheten”, slik dette er forstått i Høyesteretts praksis, et visst rom også for en mer funksjonell tilnærming. Og avgiftspraksis viser at fradrag unntaksvis innvilges etter en konkret bedømmelse av transaksjoner sett i sammenheng. Det har særlig interesse at man i hvert fall siden 1976 har åpnet for fradragsføring av merverdiavgift der bygg overdras til et leasingselskap, som i sin tur leaser dette tilbake til selger. Jeg viser til oppsummeringen i Finansdepartementets brev 9. februar 2007. I Skattedirektoratets uttalelse 29. juni 1976 – som senere praksis tar utgangspunkt i – er det fremholdt som

avgjørende for fradragsretten om bygget ”reelt sett blir leasingkundens driftsmiddel”, slik at ”de transaksjoner som inngår i leasingforholdet dermed får karakter av en særlig finansieringsform”. Jeg er enig i dette. Jeg er også enig i at det ved den samlede bedømmelsen må legges særlig vekt på leieforholdets lengde og uoppsigelighet. Det må dessuten være et krav at bygget oppføres for selgers regning og risiko.

- (49) Vår sak gjelder overdragelse til en rekke privatpersoner, og kan slik sett ikke sammenlignes med leasing. Men det er tale om integrerte og koordinerte avtaler, med en samtidig og gjensidig betinget overdragelse og tilbakeleie med fremleierett. Leieperioden er 20 år, med automatisk forlengelse i perioder på 10 år. For kjøperne er leieforholdet uoppsigelig.
- (50) Jeg legger til grunn at formålet med arrangementet fra byggherrens side var å skaffe finansiering til byggingen av utleieleilighetene, med sikte på fremleie til hoteldrift. Og jeg har vanskelig for å se at ikke leilighetene – eller leieretten til dem – er driftsmidler i utleievirksomheten til Kragerø Golf & Spa Resort AS.
- (51) Staten har vist til at Klagenemnda for merverdiavgift i avgjørelse 16. oktober 2006 av slo krav om fradrag i et tilfelle som nettopp gjaldt salg og tilbakeleieavtale med enkeltstående, private leilighetskjøpere. Klagenemnda viste til at de private kjøperne ”ikke tilfredsstiller de krav som stilles til leasingselskap”. Staten har også vist til Finansdepartementets brev 9. februar 2007, hvor dette gis tilslutning. Klagenemndas avgjørelse fra 2006 gjaldt imidlertid en selger som bare kunne benytte leilighetene i den grad kjøper tillot dette. Leilighetene kunne derfor ikke anses som driftsmidler for selger. I vår sak har selger en ubetinget rett til å disponere leilighetene for fremleie i fastsatte perioder som utgjør 78 prosent av årets dager. Jeg peker for øvrig på at verken Klagenemnda eller Finansdepartementet holdt spørsmålet om fradragsrett i disse tilfellene opp mot den generelle normen etter merverdiavgiftsloven § 21, slik denne etter hvert er utviklet i Høyesteretts praksis. Og standpunktet om at fradragsretten er begrenset til avtaler om salg og tilbakeleie med leasingselskap, er ikke nærmere begrunnet.
- (52) Jeg er ikke enig med staten i at fradrag er utelukket fordi de private kjøperne også hadde andre formål enn å bidra med finansiering av bygget, herunder egen bruk i inntil 22 prosent av tiden. Det følger av lovens system at det i slike tilfeller skal foretas en forholdsmessig fordeling av den inngående avgiften, slik at fradrag bare gis så langt anskaffelsen brukes i avgiftspliktig omsetning, jf. prinsippet i merverdiavgiftsloven § 23. I vår sak er det foretatt en slik forholdsmessig fordeling, og denne er som sådan ikke omtvistet. At også kjøperne har en økonomisk interesse knyttet til selgers utleievirksomhet, avskjærer ikke fradragsrett for selger, jf. til sammenligning Rt. 2008 side 939 avsnitt 34 og 49.
- (53) Dommer **Støle:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Endresen.
- (54) Dommer **Matheson:** Likeså.
- (55) Dommer **Bruzelius:** Likeså.

(56) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Kragerø Golf & Spa Resort AS, dets konkursbo, 69 900 – sekstinitusenihundre – kroner til staten v/Skattedirektoratet innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: