



NORGES HØYESTERETT

Den 28. november 2005 avsa Høyesterett dom i

HR-2005-01854-A, (sak nr. 2005/307), sivil sak, anke,

Team Sail Stavanger AS

(advokat Rolf Erik Disch – til prøve)

mot

Staten v/Finansdepartementet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Thomas Nordby)

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

- (1) Dommer **Bruzelius**: Saken gjelder tolking av unntaket for personbefordring i merverdiavgiftsloven § 5b nr. 9 slik bestemmelsen lød før den ble opphevet ved endringslov 12. desember 2003 nr. 102, som trådte i kraft 1. mars 2004.
- (2) Team Sail Stavanger AS startet i 2000 salg til bedrifter i Stavanger-området av en tjeneste som ~~går~~ gikk ut på leie av en seilbåt med mannskap for turer med ansatte og/eller kunder i farvannet utenfor Stavanger. Tjenesten ~~ble tilbys-tilbudt~~ som ”en positiv opplevelse om bord i en fullblods regattamaskin” i forbindelse med ”teambuilding, kick-off med kunder, bedriftsprofilering overfor forhandlere eller oppbygging av lojalitet overfor bedriften din” ~~, som det heter i selskapets egen presentasjon.~~
- (3) Selskapet ~~har hadde i 2002~~ to båter. Begge ~~er var~~ på 40 fot og bygget for kappseilas. Det er opplyst at de ~~kan kunne~~ oppnå en fart på 27 knop. Båtene ~~er var~~ enkelt innredet. I konkurransesammenheng ~~hadde båtene de~~ normalt et mannskap på 10 personer.
- (4) Deltakerne fikk innføring i sikkerhet og seiling og utdelt redningsutstyr i et lokale på kaia før de gikk om bord.
- (5) I tillegg til mannskapet, som regel tre eller fire, kunne det være inntil 12 deltakere om bord i hver båt. Seilasene varte fra én til tre timer, avhengig av været. Mannskapet tok

seilbåten fra/til kai og ut/inn av havneområdet og avgjorde – ut fra vær og vind – hvor seilassen skulle gå.

- (6) Deltakerne ~~ble tildelt~~ oppgaver i tilknytning til seilingen i samsvar med sine erfaringer. Opplegget ~~omfatter~~ også bytte av oppgaver (rotasjon) mellom deltakerne. Mannskapet ~~fører~~ tilsyn med, og ~~har~~ ansvaret for seilassen og båten.
- (7) I omsetningsoppgaven for 2. termin 2002 førte Team Sail Stavanger inngående avgift med 202 608 kroner til fradrag. Beløpet refererte seg til kjøp av en seilbåt. Rogaland fylkesskattekontor stilte spørsmål om selskapets virksomhet falt innenfor eller utenfor avgiftsområdet. Fylkesskattekontoret vedtok, etter å ha innhentet uttalelse fra selskapet, å tilbakeføre beløpet, og ila tilleggsavgift med 20 %.
- (8) Selskapet klaget til Klagenemnda for merverdiavgift, som 16. desember 2002 stadfestet vedtaket om etterberegning, men frafalt tilleggsavgiften.
- (9) Selskapet anla sak mot staten v/Finansdepartement ved Stavanger tingrett, som 9. desember 2003 avsa dom med slik domsslutning:
- ”a. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak av 16. desember 2002 om å etterberegne merverdiavgift pålydende kr. 202.608 kjennes ugyldig.
- b. Team Sail ~~AS~~ tilkjennes omkostninger med et beløp stort kr. 38.420,-, med tillegg av 12 pst. ~~Årlig~~ rente fra forfall til betaling skjer. Beløpet forfaller til betaling 14 – fjorten – dager etter dommens forkynnelse.”
- (10) Tingretten kom til at reisemomentet var av klart underordnet karakter, og at det heller ikke ~~er~~ knyttet andre opplevelser til seilturen enn selve seilopplevelsen. Retten kom også til at deltakerne, med unntak for styring og navigering, som hovedregel i stor grad ~~involverer~~ seg i selve seilingen.
- Staten v/Finansdepartement anket dommen til Gulating lagmannsrett, som 17. desember 2004 avsa dom med slik slutning:
- ”1. Staten v/Finansdepartementet vert frifunnen.
2. Team Sail Stavanger AS v/styreleiar betalar innan 2 - to - veker frå tilseiing av dommen til Staten v/Finansdepartementet sakskostnader for tingretten med kr. 21 420,- - kroner tjuueintusenfirehundreogtjue0/100- og for lagmannsretten med kr. 18 573,- - kroner attentusenfemhundreogsyttitre0/100 -, tillagt rente som fastsett med heimel i § 3 i lov 17. desember 1976 ved betaling etter oppfylingsfristen.”
- (11) Lagmannsretten bygget på at reiseelementet var omfattende og helt grunnleggende for opplegget til Team Sail Stavanger, og at det nettopp ~~er~~ denne spesielle reisemåten som medførte at opplegget kunne selges i konkurranse med andre opplevelsestilbud.
- (12) Team Sail Stavanger har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder feil i rettsanvendelsen. Saken står i det alt vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (13) Den ankende part, *Team Sail Stavanger AS*, har i korte trekk anført:

- (14) Lagmannsretten har uriktig kommet til at den ankende parts virksomhet omfattes av unntaket for personbefordring i merverdiavgiftsloven § 5b nr. 9. Reisetidspunktet ved denne tjenesten er imidlertid fraværende, eller så underordnet at den faller utenfor området til unntaket.
- (15) Ved vurderingen av om tjenesten er personbefordring, må vektlegges at reiseruten ikke er bestemt på forhånd, men fastsettes av selskapet kort tid før hver enkelt seilas – ut fra rådende vær- og vindforhold. Seilasene har således ikke noe bestemt geografisk mål, og kunden har ingen innflytelse på hvor den enkelte tur gjennomføres. Turene inneholder ikke noe sightseeingelement, da deltakerne vil være opptatt med tildelte arbeidsoppgaver. Det er ingen komfort om bord: deltakerne er ikke tildelt faste sitteplasser; det er ikke mulig å søke dekning/ly; og det finnes ikke toalett. Båtene er således uegnet for personbefordring. Også seilasenes varighet – fra én til tre timer – må vektlegges.
- (16) Tjenestens opplevelseselement – å gi en ”team-building” opplevelse – overskygger reiseelementet. For at det ikke skal oppstå konkurransemessig vridning, må den ankende parts tjeneste avgiftsmessig sett likestilles med tjenester til andre aktører som tilbyr tilsvarende opplevelseselement.
- (17) Team Sail Stavanger AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak av 16. desember 2002 om å etterberegne merverdiavgift pålydende kr 202.608 kjennes ugyldig.
 2. Team Sail Stavanger AS tilkjennes saksomkostninger for alle instanser.”
- (18) Ankemotparten, *staten v/ Finansdepartementet*, har i korte trekk anført:
- (19) Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak bygger på en riktig rettsanvendelse.
- (20) Lagmannsretten har riktig lagt til grunn at reiseelementet er omfattende og helt grunnleggende for opplegget til den ankende part. Også rene rundturer er omfattet av unntaksbestemmelsen. Ved slike rundturer gir det veiledning å avgrense reisetidspunktet i tid og sted.
- (21) Team Sail Stavanger stiller alltid med tilstrekkelig mannskap på turene og det er dette mannskapet som står for de sentrale funksjonene som styring og navigering. Dette taler for at turene er personbefordring. Høyesterett må bygge på lagmannsrettens vurdering av deltakernes innsats, og må legge til grunn at de kan, men ikke må, gjøre en innsats om bord.
- (22) Formålet med turene og deltakernes subjektive oppfatning av disse har bare begrenset vekt. På avgiftsrettens område er det behov for klare grenser av hensyn til at bestemmelsene skal være praktiske og rettstilstanden forutberegnelig, jf. Rt. 1986 side 826.
- (23) Staten v/Finansdepartementet har nedlagt slik påstand:
- ”1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
 2. Team Sail Stavanger AS dømmes til å betale til staten v/Finansdepartementet saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av rente etter

forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.”

- (24) *Mitt syn på saken:*
- (25) Etter merverdiavgiftsloven § 13 skal det ”betales avgift av omsetning og tjenester som er omfattet av loven i henhold til bestemmelsene i kapittel I”. Bestemmelsen fikk denne ordlyd ved lov 21. desember 2000 nr. 113, som trådte i kraft 1. juli 2001, da det ble innført generell avgiftsplikt for omsetning av tjenester. **Inngående avgift på varer og tjenester til bruk i avgiftspliktig virksomhet, kan som hovedregel trekkes fra i utgående avgift, jf. merverdiavgiftsloven § 21.**¹ Det ble imidlertid vedtatt unntak fra avgiftsplikten for en rekke nærmere angitte tjenester, jf. §§ 5, 5a og 5b. Paragraf 5b nr. 9 gjaldt ”[t]jenester som gjelder personbefordring”. Unntaket ble opphevet ved lov 12. desember 2003 nr. 102, som trådte i kraft 1. mars 2004. Persontransporttjenester er således nå avgiftspliktige, men det betales en lavere avgift – for tiden 7% – for ”tjenester som gjelder persontransport”, jf. Stortingets vedtak 25. november 2004 om merverdiavgift for budsjetterminen 2005 § 3 bokstav b.
- (26) Unntaket i § 5b nr. 9 gjaldt ”personbefordring”, mens den lavere satsen etter stortingsvedtaket § 3 bokstav b gjelder ”persontransport”. Jeg mener det er tale om samme tjeneste i begge bestemmelser, noe prosessfullmektigene er enige i.
- (27) **Inngående avgift på varer og tjenester til bruk i avgiftspliktig virksomhet kan som hovedregel trekkes fra i utgående avgift, jf. merverdiavgiftsloven § 21.** Spørsmålet i saken er om tjenesten til Team Sail Stavanger er personbefordring og derfor unntatt fra plikt til å betale merverdiavgift, slik at selskapet i 2002 ikke hadde fradragrett for **innførselsmerverdiavgift/inngående avgift.**
- (28) I Ot.prp. nr. 2 (2000-2001), som er en del av forarbeidene til merverdiavgiftsreformen av 2001, ble det foreslått å innføre en redusert merverdiavgiftssats for persontransport. I avsnitt 6.2.2.5.3 drøfter departementet avgrensningen av området for den lavere satsen, og uttaler på sidene 59 og 60 blant annet:
- ”...skal gjelde for all persontransport uansett transportmiddel, utenom tilfeller hvor reisemomentet er av underordnet betydning. ...**
- ...
- Departementet ser imidlertid at det kan oppstå avgrensningsspørsmål i forhold til hva som skal anses som persontransport, ... Det må i slike tilfeller foretas en konkret vurdering hvor et sentralt spørsmål vil være om reisemomentet er av underordnet betydning. Departementet vil vurdere om det er behov for å gi nærmere avgrensninger i forskrifts form.”**
- (29) Det er ikke fastsatt noen forskrift som nevnt.
- (30) Finanskomiteens flertall gikk inn for helt å unnta persontransporttjenester fra merverdiavgift under henvisning til en budsjettavtale, jf. Innst. O. nr. 24 (2000-2001) side 14. Flertallet uttalte samtidig at unntaket for ”persontransporttjenester må anses også å omfatte transport i skiheiser, det vil si at det ikke skal svares merverdiavgift av omsetning

av heiskort m.v. Dette inngår i unntaksbestemmelsen for personbefordring. Unntaket for adgang til skianlegg må derfor ikke nevnes særskilt i lovteksten”.

(31) Forarbeidene viser at lovgiver mente å gi unntaket for personbefordring et ~~stort~~-vidt anvendelsesområde eller – slik lagmannsretten uttrykker det – at terskelen for når en tjeneste skal anses som omfattet av unntaket, var lav.

(32) Det finnes lite annet materiale som kan kaste lys over avgrensningen av unntaket. Finansdepartementet avga 15. juni 2001 en tolkingsuttalelse om merverdiavgiftsunntakene innenfor reiselivsnæringene. Avsnitt 2 gjelder Om persontransport, og her sies det at i grensetilfellene må det skje ”en konkret vurdering hvor et sentralt spørsmål vil være om reisemomentet er fremtredende eller av underordnet betydning. Ved eksempelvis hval- og elgsafari vil selve båt- og kjøreturen betraktes som personbefordring. ...Rene fornøylesattraksjoner vil ikke anses som personbefordring. ...”

(33) I Merverdiavgiftshåndboken, 1. utgave 2002, på side 109 viser Skattedirektoratet til denne uttalelsen, og tilføyer:

”Ved vurderingen av om en aktivitet er omfattet av unntaket for personbefordring, vil også uttalelsen i forarbeidene om at skiheiser er unntatt avgiftsplikt, kunne være retningsgivende.

Reisemomentet antas ikke å være til hinder for at rundturer med hestedoninger, hundespenn, reinsdyr med pulk og lignende omfattes av unntaket. Tilsvarende vil gjelde for rundturer med såkalte minitog, busser og lignende uten guiding i egentlig forstand. ...”

(34) Jeg er enig i dette. Uttalelsen viser etter min mening at ordlyden i seg selv bare gir begrenset veiledning for avgrensningen av anvendelsesområdet i vår sak, og at det må foretas en konkret vurdering av om reisemoment ved tjenesten er av underordnet betydning. I vurderingen må vektlegges at lovgiver mente å gi unntaksregelen et vidt anvendelsesområde.

(35) Jeg tilføyer at i 2. utgave av Merverdiavgiftshåndboken, 2004, heter det at i grensetilfeller må det tas utgangspunkt i hva som er en naturlig språklig forståelse av uttrykket ”persontransport”, der et sentralt moment vil være om reisemomentet er av underordnet betydning eller ikke. Det heter deretter på side 222 at ”f. eks. karusellturer, turer i berg- og dalbaner, rafting, hundekjøring, hesteriding (ikke hestedrosje) o. l. ikke anses som persontransport selv om slike tjenester inneholder et visst reisemoment. I mange av disse tilfellene vil dessuten transporten eller kjøringen utføres av deltakerne selv og ikke av transportøren. ...” Departementet uttalte det samme i Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) på side 118 i forbindelse med forslaget om å oppheve unntaket. Disse uttalelsene skriver seg imidlertid i tid etter at konflikten i vår sak hadde oppstått, og har etter mitt syn bare begrenset rettskildemessig verdi.

Ordlyden gir som nevnt ikke noen veiledning for avgrensningen av anvendelsesområdet, og som nevnt må det foretas en konkrete vurdering av om reisemoment ved den konkrete tjeneste er av underordnet betydning. I vurderingen må vektlegges at lovgiver mente å gi unntaksregelen et stort anvendelsesområde.

Formatert

Formatert

Formatert

Formatert

Formatert

- ~~(31)~~(36) Jeg går så over til å drøfte om Team Sail Stavangers tjeneste var omfattet av unntaksbestemmelsen i § 5b nr. 9
- ~~(32)~~(37) Det taler etter min mening ikke mot å anse tjenesten som omfattet av unntaket, at turene begynner og slutter på samme sted. Jeg kan heller ikke se at den omstendighet at turene varer fra én til tre timer, taler mot å anse dem som personbefordring. ~~Heller ikke d~~Den omstendighet at ruten for den enkelte seilas først ble fastlagt like før start, kan på den annen side tale mot å anse tjenesten som ~~omfattet av unntake~~personbefordring, men er etter min mening ikke avgjørende.‡
- ~~(33)~~(38) Den ankende part har anført at tjenesten er markedsført som en ”team-buildingtjeneste”/seilasopplevelse, og at deltakernes innsats i tilknytning til fremføringen av båten må stå sentralt ved vurderingen av tjenesten.
- ~~(34)~~(39) At deltakernes innsats er et sentralt moment, er jeg enig i, jf. det jeg tidligere har gjengitt fra Merverdiavgiftshåndboken, 2. utgave. Det har under ankeforhandlingen vært noe uenighet mellom prosessfullmektigene om omfanget av deltakernes innsats.
- ~~(35)~~(40) Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse, og det faktum som lagmannsretten fant bevist etter umiddelbar bevisførsel må da legges til grunn:
- ”Ut frå forklåringa til Knut Erling Årstad var det tale om eit opplegg der det var høve for deltakarane å vera med i arbeid knytt til seglinga. Det var mannskap nok om bord til å segla båtane utan medverknad frå deltakarane. Mannskapa hadde heile ansvaret om bord og tok alle avgjerder med omsyn til seglasen. Deltakarane si rolle i arbeidet om bord var prega av at dei som ville, fekk høve til å prøva seg under rettleiing og tilsyn av mannskapet.”
- ~~(36)~~(41) Jeg legger etter dette til grunn at turene kunne gjennomføres uten bistand fra ~~deltakerendeltakerne~~, men at det var adgang for disse til å delta i arbeidet om bord på en måte som kunne fremme samarbeid og samhandling ~~mellom deltakerne~~.
- ~~(37)~~(42) Deltakernes subjektive opplevelse av tjenesten kan etter min mening ikke vektlegges ved tolkingen av bestemmelser i avgiftslovgivningen, der kontrollhensyn og praktiske hensyn må tillegges betydelig vekt, jf. Rt. 1986 side 826.
- ~~(38)~~(43) Den ankende part har anført at tjenesten må sammenlignes med andre tjenester som går ut på teambygging, herunder rafting, som ikke er ansett som personbefordring. Slik jeg ser det, er reiseelementet av mer underordnet betydning ved rafting enn i foreliggende tilfelle, samtidig som egeninnsatsen er større. Jeg tilføyer at i tolkingsuttalelsen fra finansdepartementet av 15. juni 2001 uttales under ~~avsnitt 4~~ ”Guidetjenester”, at rafting omfattes av unntaket for guidetjenester i § 5b nr. 11.
- ~~(39)~~(44) Etter min vurdering Slik jeg ser det, er det for øvrig vanskelig å trekke inn i vurderingen av avgrensingen av unntaket i § 5b nr. 9 for personbefordring hvorledes andre tjenester som tilbyr teambygging ble behandlet avgiftsmessig i 2002.
- ~~(40)~~ — Som nevnt må det vurderes konkret om reisemomentet ved tjenesten til Team Sail Stavanger er så tilstrekkelig underordnet, slik at denne tjenesten faller utenfor unntaksbestemmelsen. I samsvar med det jeg har redegjort for tidligere, legger jeg til grunn at unntaket var ment å favne vidt.

~~(41)~~(45) Selv om unntaket for personbefordring således har et stort anvendelsesområde, har jeg har funnet avgjørelsen i saken noe tvilsom. Jeg har foranHittil har jeg vurdert momentene hver for seg og kommet til at ~~de ingen av dem~~ isolert sett ~~ikke taler for at unntaket ikke får anvendelse~~er avgjørende. Men det må også skje en samlet vurdering. Opplegget til Team Sail Stavanger går ut på å gi deltakerne en ”positiv opplevelse ombord i en fullblods regattamaskin”. Dette ~~er neppe en helt vanlig måte å~~peker mot noe annet enn å transportere personer ~~på. Transporten fant~~Dertil kommer at ~~båtene -dessuten sted om bord i båter som~~ ikke ~~inneholder~~ inneholdt bekvemmeligheter. Etter min mening må på den annen side vektlegges at tjenesten gjaldt deltakelse ~~i en seilas på en seiltur~~, og at det er dette som skiller denne tjenesten fra andre tjenester med teambygging og lignende som formål. Jeg er enig med lagmannsretten som fremhever at ”[u]tan seglturen vart det inga oppleving”. ~~Når den beskjedne nødvendige deltakerinnsatsen kommer i tillegg, er jeg~~ Samlet sett ~~er jeg~~-kommet til at reisemomentet ved tjenesten ikke er av ~~så~~ underordnet betydning ~~og~~ at unntaksbestemmelsen ~~for ”personbefordring”~~ ~~ikke dermed~~ får anvendelse.

~~(42)~~(46) Anken har således ikke ført frem. Saken gjelder imidlertid et spørsmål ~~som ikke tidligere har vært behandlet, og som~~ har fremstått som noe tvilsom, og jeg finner derfor ikke grunn til å tilkjenne saksomkostninger for noen ~~instans~~, jf. tvistemålsloven § 180 første ledd jf. § 172 annet ledd.

~~(43)~~(47) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningens punkt 1, stadfestes.
2. Det tilkjennes ikke saksomkostninger for noen instans.

~~(44)~~(48) Kst. dommer **Kaasen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

~~(45)~~(49) Dommar **Utgård:** Det same.

~~(46)~~(50) Dommer **Oftedal Broch:** Likeså.

~~(47)~~(51) Dommer **Aasland:** Jeg er kommet til samme resultat som tingretten.

~~(48)~~(52) Spørsmålet er om de seilturene Team Sail utførte, er å anse som personbefordring i forhold til den daværende regelen i merverdiavgiftsloven § 5b nr. 9. Både ut fra en naturlig språklig forståelse og ut fra lovforarbeidene må det – slik lovforarbeidene uttrykker det – være sentralt ”om reisemomentet er av underordnet betydning”.

~~(49)~~(53) At seilturene hadde samme utgangs- og endepunkt, er ikke i seg selv til hinder for at det kan foreligge personbefordring. Utførelse av sightseeingturer på fjorden vil således måtte anses som personbefordring og gå inn under § 5b nr. 9. Imidlertid hadde seilturene flere trekk som skiller dem fra slike turer hvor selve reisen er hovedpoenget. Seilturene hadde

8

ikke noe bestemt mål; ruten ble valgt ut fra vind- og værforholdene. Båtene var meget enkelt innredet, og turene var lagt opp med henblikk på at deltakerne selv skulle være med på arbeid knyttet til seilingen. Selv om det ikke var noe krav at de skulle delta, fremgår det at slik deltakelse var et hovedformål ved å være med på en slik tur. I det hele fremgår det – slik jeg ser det – av hele opplegget at det var selve seileropplevelsen som preget turene, og som klart overskygget reisemomentet. Seileropplevelsen forutsetter selvsagt at båtene forflytter seg, men det hindrer etter min mening ikke at reisemomentet må anses for å være av underordnet betydning, og kan ikke være tilstrekkelig til å gi turene karakter av personbefordring.

~~(50)~~(54) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom, domsslutningens punkt 1, stadfestes.
2. Det tilkjennes ikke saksomkostninger for noen instans.

Riktig utskrift bekreftes: