



NORGES HØYESTERETT

Den 30. september 2011 avsa Høyesterett dom i

HR-2011-01847-A, (sak nr. 2011/650), sivil sak, anke over dom,

Halliburton AS

(advokat Ivan Skjæveland)

mot

Staten v/Skatt vest

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Helge Røstum – til prøve)

STEMMEGIVNING :

- (1) Dommer **Noer**: Saken gjelder spørsmål om fradrag for inngående merverdiavgift.
- (2) Halliburton AS er et oljeserviceselskap som driver avgiftspliktig virksomhet i form av salg av varer og tjenester offshore. Arbeidet utføres hovedsakelig på oljeinstallasjoner til sjøs. De ansatte, som er bosatt ulike steder i landet, fraktes ut til plattformene fra helikopterbasert på land. Denne delen av reisen er fritatt for merverdiavgift etter forskrift 19. februar 1974 nr. 3944 § 2 bokstav d.
- (3) Reisen fra hjemmet og til helikopterbasene skjer med kollektivtransport. Denne transporten betales av Halliburton, som er forpliktet i tariffavtale til å dekke de ansattes reiseutgifter hjemmefra til helikopterbasene. Tvisten i saken gjelder den inngående (betalte) avgift på denne kostnaden.
- (4) Den 1. mars 2004 ble persontransport avgiftspliktig på linje med andre tjenester. Fra dette tidspunkt har Halliburton krevd fradrag for inngående avgift på kostnadene til transport av de ansatte fra hjemsted til helikopterbasene. For perioden fra 1. mars 2004 til og med april 2006 utgjorde det fradragsførte beløpet kr. 1 666 061. Beløpet er innbetalt til staten.

- (5) Rogaland fylkesskattekontor (nå Skatt vest) kom i vedtak 5. juli 2007 til at Halliburton ikke hadde fradragsrett, og fattet vedtak om tilbakeføring av fradragsført inngående avgift. Halliburton klaget vedtaket inn for Klagenemnda for merverdiavgift, som den 18. oktober 2007 opphevet fylkesskattekontorets vedtak. Skattedirektoratet brakte saken inn for Finansdepartementet, og ba departementet omgjøre Klagenemndas vedtak. Finansdepartementet omgjorde Klagenemndas vedtak den 16. mars 2009.
- (6) Halliburton tok ut stevning mot staten ved Stavanger tingrett den 3. august 2009. I dom fra Stavanger tingrett av 22. februar 2010 ble Halliburton gitt medhold i at de kunne trekke fra avgiftsbeløpet i merverdiavgiftsregnskapet, og staten ble pålagt å dekke sakskostnadene.
- (7) Staten v/Skatt vest anket saken inn for Gulating lagmannsrett, som i dom av 10. februar 2011 kom til motsatt resultat av tingretten. Dommen har slik domsslutning:
- ”1. **Staten v/ Skatt vest frifinnes.**
2. **Halliburton AS dømmes til innen 2 – to – uker etter forkynnelsen av dommen å betale sakskostnader til Staten v/Skatt vest med kroner 44 229 – førtifiretusentohundreogtjueni – for lagmannsretten og med kroner 25 650 – tjuefemtusensekshundreogfemti – for tingretten.”**
- (8) Halliburton har anket saken inn for Høyesterett. Anken gjaldt bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Ved ankeutvalgets beslutning 4. mai 2011 ble anken over rettsanvendelsen henvist til behandling.
- (9) Den ankende part, *Halliburton AS*, har i hovedsak gjort gjeldende:
- (10) Merverdiavgiftsloven § 21 er tolket slik at det avgjørende for fradragsretten er om utgiften er relevant for virksomheten, jf. blant annet Rt. 2010 side 1184 (Kragerø Golf & Spa Resort) avsnitt 46. Også merverdiavgift på utgifter som er til direkte bruk for annen virksomhet kan trekkes fra, dersom anskaffelsene vedrører den avgiftspliktige virksomheten og har en klar interesse for denne, jf. Rt. 2008 side 939 (Tønsberg Bolig) avsnitt 43.
- (11) Høyesteretts praksis må forstås slik at tilknytningskriteriet i merverdiavgiftsloven § 21 tolkes strengere når den avgiftspliktige både driver avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet, enn når det bare er snakk om avgiftspliktig virksomhet. En bedriftsøkonomisk tilknytning er tilstrekkelig når virksomheten utelukkende driver avgiftspliktig virksomhet, og en slik tilknytning foreligger i saken her.
- (12) De ansatte i Halliburton følger offshoretur og er pendlere. Reisen fra hjemsted til helikopterbase anses skatterettslig som en besøksreise, jf. Lignings ABC (2010/2011) punkt 2.3.3. Det følger motsetningsvis av forskrift til skatteloven av 19. november 1999 nr. 1158 § 5-12-10 at dekning av pendlers besøkstreiser ikke er skattepliktig på den ansattes hånd. Arbeidsgiver skal heller ikke betale arbeidsgiveravgift av dette. Hadde det vært ansett som en privat fordel for den ansatte, ville resultatet blitt at arbeidsgivers dekning av kostnadene var skattepliktig inntekt, slik det er for alminnelige reiser mellom hjem og bosted. Sammenhengen i regelverket tilsier at den skattemessige klassifiseringen av dette som en arbeidsrelatert utgift også må få betydning for den avgiftsmessige vurderingen.

- (13) Det er lovgivers ønske at de ansatte i offshorebransjen skal kunne bo over hele landet. Dette må gjenspeiles i merverdiavgiftsreglene. Det er seks ulike helikopterbasen, og det varierer hvor den enkelte reiser fra. Det er derfor ikke mulig for den enkelte å bosette seg ved en base og slik at utreise bare skjer fra denne. Det er langvarig praksis for at selskapene betaler transporten, og ordningen er tariffestet mellom partene. Alle sokkelansatte er omfattet av ordningen. Dette tilsier at man her ikke har med en alminnelig arbeidsreise å gjøre.
- (14) Subsidiært anføres at det må gis forholdsmessig fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 23. Det er vist til Rt. 2005 side 951 (Porthus-dommen) avsnitt 38, hvor det ble ansett som en fellesanskaffelse selv om bare 5–10 % av anskaffelsen var relatert til avgiftspliktig virksomhet. I dette tilfellet er reisekostnadene dels til bruk for virksomheten og dels til privat bruk for den ansatte, og det må skjønsmessig gjøres en fordeling med halvparten av avgiften på hver del.
- (15) Halliburton AS har lagt ned slik påstand:
- ”1. **Finansdepartementets omgjøringsvedtak av 16.03.09 kjennes ugyldig.**
 2. **Staten dømmes til å betale til Halliburton AS sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.”**
- (16) Ankemotparten, *staten v/Skatt vest*, har i hovedsak gjort gjeldende:
- (17) Staten slutter seg til lagmannsrettens rettsanvendelse. Reisen mellom hjem og arbeidssted er en privat reise etter merverdiavgiftsloven § 21. En naturlig fortolkning av virksomhetsbegrepet i § 21 taler for dette. Ifølge tariffavtalen er reisen mellom hjem og helikopterbase en del av de ansattes fritid. Det er ikke tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning mellom de ansattes reiser og Halliburtons virksomhet. Det er ikke nok at virksomheten har interesse av reisene.
- (18) Lovgiver forutsatte, da det ble innført merverdiavgift på transporttjenester, at reisen mellom hjem og arbeidssted var en privat reise i avgiftsrettslig forstand, jf. NOU 1990: 11 side 132. Staten kjenner ikke til eksempler i forvaltningspraksis på at man har akseptert fradrag for inngående avgift på slike reiser. Verken det at Halliburton er forpliktet av tariffavtale, at det er skiftende oppmøtested eller den skattemessige bedømmingen av pendlerreiser kan lede til et annet resultat. I skatterettslig forstand anses reisene til helikopterbasene som arbeidsreiser, jf. forskrift til skatteloven nr. 1158 § 6-44-12, jf. § 6-44-11 nr. 1.
- (19) Subsidiært anføres at Halliburtons anskaffelse må ses som naturalavlønning etter merverdiavgiftsloven § 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 fjerde og femte ledd, hvor fradragsrett er avskåret.
- (20) Staten v/Skatt vest har lagt ned slik påstand:
- ”1. **Anken forkastes.**
 2. **Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.”**

- (21) *Mitt syn på saken.*
- (22) Spørsmålet er om Halliburton kan kreve fradrag for merverdiavgift som er påløpt ved betaling for transport av de ansatte fra hjem til helikopterbase.
- (23) Det følger av merverdiavgiftsloven 1969 § 21 første ledd at merverdiavgiftspliktige næringsdrivende kan kreve fradrag for inngående avgift ved anskaffelser som er *"til bruk i virksomhet"* med avgiftspliktig omsetning. Det er nå gitt ny lov, uten at det er gjort endringer på dette punkt. Vår sak skal behandles etter gammel lov.
- (24) Høyesterett har i en rekke saker behandlet kriteriet i § 21, og det er lagt til grunn at et vilkår for å få fradrag er at utgiften er relevant for selskapets virksomhet og står i tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne, jf. Rt. 2008 side 939 (Tønsberg Bolig) avsnitt 42 med videre henvisninger.
- (25) Saken gjelder Halliburtons kostnader til dekning av offentlig transport for sine ansatte fra deres hjemsteder og til en av de seks helikopterbasene som er utgangspunkt for videre transport offshore. De ansatte bor ulike steder, og helikopterbasene er spredt langs hele kysten. En stor del av utreisene skjer fra basene i Stavanger og Bergen, men for den enkelte ansatte kan utreisested variere. De ansatte følger etter det opplyste offshoreturnus.
- (26) Lovens vilkår om at anskaffelsen må være til bruk i virksomheten for at det skal kunne kreves fradrag, er forstått slik at arbeidsgivers dekning av anskaffelser som er av privat karakter ikke omfattes. I forarbeidene til merverdiavgiftsloven heter det om dette, jf. Innstilling fra Skattekomiteén av 1966 side 88:

"Registrerte næringsdrivende kan i sitt avgiftsoppgjør med staten gjøre fradrag for betalt avgift på alle innkjøp og mottatte tjenester til bruk i den registrerte næringsvirksomhet (inngående avgift). Fradrag innrømmes ikke for avgift på innkjøp m.v. til innehaverens private bruk eller til naturalavlønning, kosthold eller velferdstiltak for arbeidere og funksjonærer."

- (27) Da merverdiavgift på tjenester ble innført i 2001, foreslo Finansdepartementet at avgiftsplikten også skulle gjelde for persontrafikkjenester. Departementet pekte i den forbindelse på at det lett kunne oppstå avgrensingsproblemer mellom transportutgifter til bruk i virksomheten og transportutgifter av privat karakter. Det ble derfor presisert at bare avgift på reiser som faktisk er til bruk i virksomheten, kan fradragsføres, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) side 63:

"Departementet finner likevel grunn til å understreke at et absolutt vilkår for at inngående merverdiavgift på anskaffelse av persontransporttjenester kan føres til fradrag i de næringsdrivende sine avgiftsoppgjør, er at tjenesten faktisk er til bruk i virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 21. Det vil derfor eksempelvis ikke foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift på utgifter til reise mellom hjem og arbeidssted, selv om den betales av den avgiftspliktige næringsdrivende og merverdiavgiften kan legitimeres ved bilag."

- (28) Forslaget om merverdiavgift på persontransport ble først gjennomført i 2004. Det standpunkt departementet hadde inntatt i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001), ble da opprettholdt, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 side 122. Det er etter dette på det rene at utgifter til dekning av reiser mellom hjem og arbeidssted i alminnelighet

ikke anses som en virksomhetsrelatert kostnad, og at arbeidsgiver ikke kan fradragføre betalt avgift på slike tjenester.

- (29) Den ankende part har imidlertid anført at man her ikke står overfor en alminnelig arbeidsreise mellom hjem og arbeidsplass, men en spesiell situasjon hvor avgiftsspørsmålet kommer i en annen stilling. Jeg er enig i at det er særegne forhold i denne saken, men har likevel kommet til at anførselen ikke kan føre fram.
- (30) En naturlig forståelse av *ordlyden* i merverdiavgiftsloven § 21 tilsier at anskaffelse av transport til de ansatte ikke er en anskaffelse "til bruk" i virksomheten. Den transporttjenesten som Halliburton betaler, er ikke en tjeneste som er til *direkte bruk* i selskapets produksjon eller tjenesteytende virksomhet. Selv om dette ikke er noe vilkår for fradragrett, vil det være et moment ved tilknytningsvurderingen dersom kostnaden har en slik karakter, jf. Rt. 2008 side 939 (Tønsberg Bolig) avsnitt 42.
- (31) Jeg viser videre til at den ansatte normalt *ikke utfører arbeid* for virksomheten mens reisen pågår, og at reisene mellom hjem og helikopterbase anses å skje i den ansattes fritid. Den store hovedregel er videre at de ansatte dekker utgifter til arbeidsreiser selv. Også det faktum at *kostnaden normalt tilordnes andre* – i dette tilfelle arbeidstaker – taler etter mitt syn for at dekning av transportkostnadene ikke er en anskaffelse til bruk i arbeidsgivers virksomhet i merverdiavgiftslovens forstand.
- (32) Halliburton har vist til at selskapet *plikter å dekke de ansattes transport* til helikopterbasene som følge av bestemmelser i tariffavtale. Tilsvarende avtale gjelder etter det opplyste i hele offshorebransjen. Det at det er inngått en tariffavtale som pålegger Halliburton å betale for reisene, kan imidlertid ikke være avgjørende for vurderingen av hvordan kostnaden skal klassifiseres etter merverdiavgiftsregelverket. Arbeidsgiver kan i avtale tenkes å påta seg å dekke en rekke kostnader for den ansatte, med mer eller mindre fjern tilknytning til virksomheten. Det må derfor foretas en konkret vurdering av anskaffelsens virksomhetstilknytning, uavhengig av om arbeidsgiver er avtalemessig forpliktet til å betale for tjenesten.
- (33) Halliburton har videre anført at man må se hen til *den skatterettslige behandlingen* av den ansattes reiseutgifter. Det synspunkt som gjøres gjeldende er at dersom utgifter til denne typen reiser i skatterettslig sammenheng er ansett som utgift til inntekts ervervelse på den ansattes hånd, må det få som konsekvens at reiseutgiftene heller ikke i avgiftsrettslig forstand bør kategoriseres som private utgifter. Det er anført at de ansatte i dette tilfellet er å anse som pendlere, med krav på fullt fradrag i inntekten for utgifter til reise til og fra hjemstedet, jf. blant annet forskrift til skatteloven nr. 1158 § 5-12-10. Staten har på sin side anført at det må skilles mellom forretningsreiser og arbeidsreiser, og at reisene fra hjemsted til helikopterbaser er å anse som arbeidsreiser som er av privat karakter, jf. samme forskrift § 6-44-12, jf. § 6-44-11 nr. 1 bokstav d.
- (34) Den skatterettslige bedømmingen av utgiften kan etter min mening ikke være avgjørende. Formålet med skattereglene er skattlegging av overskudd, mens avgiftsregelverket har som formål å avgiftsbelegge verdiskapningen i vedkommende omsetningsledd. De ulike formålene får betydning ved tolkningen, og resulterer i at det ikke nødvendigvis er symmetri mellom den avgiftsmessige og skattemessige behandlingen av en gitt kostnad. Både i vår sak og i mange av de øvrige saker som har vært til behandling i Høyesterett om disse spørsmålene, har det vært klart at virksomheten kunne utgiftsføre kostnaden

skattemessig, uten at dette har vært ansett som noe moment ved den avgiftsmessige vurderingen av kostnaden. Den skattemessige behandlingen av arbeids- og yrkesreiser er dessuten preget av detaljregulering motivert av ulike skattemessige og politiske hensyn, og jeg kan ikke se at det blir treffende å overføre denne positivrettslige reguleringen til avgiftsrettens område. Jeg finner derfor ikke grunn til å gå nærmere inn på anførselene fra ankende part om at transportkostnadene skattemessig er å anse som virksomhetsrelaterte kostnader.

- (35) Ankende part har også vist til andre særtrekk ved de arbeidsreisene det her er snakk om. Det varierer hvilken helikopterbase de ansatte reiser ut fra, og helikopterbasene er spredt langs hele kysten. Jeg er enig i at det er spesielle trekk ved den arbeidsreisen som Halliburton krever fradrag for. Det er imidlertid på det rene at en stor andel av de ansatte normalt reiser ut fra samme helikopterbase hver gang, og det ville uten tvil oppstå avgrensningsmessige problemer om man skulle la avgiftsplikten avhenge av om den ansatte hadde ett eller flere utreisesteder.
- (36) Avgjørende for meg er likevel at jeg ikke kan se at disse forholdene – selv om de er spesielle – gjør at arbeidsreisene av denne grunn kan sies å ha en tilstrekkelig nær tilknytning til Halliburtons avgiftspliktige virksomhet. Min konklusjon er etter dette at selskapets utgifter til dekning av de ansattes reiser til helikopterbasene ikke har en slik tilknytning til selskapets virksomhet at de kan sies å være vederlag for anskaffelser til bruk i virksomheten.
- (37) Ankende part har subsidiært argumentert for at det i alle fall må gis et forholdsmessig fradrag etter merverdiavgiftsloven § 23. Etter denne bestemmelsen kan den næringsdrivende fordele betalt avgift på henholdsvis avgiftspliktig og ikke avgiftspliktig bruk, hvor anskaffelsen har hatt et todelt formål. Etter mitt syn kommer ikke bestemmelsen til anvendelse her. Det er riktignok så at det varierer hvor ”arbeidsplassen” befinner seg, og at arbeidstaker kan måtte frakte med seg utstyr til bruk på plattformen. Men jeg kan likevel ikke se at noen del av reisen kan anses å ha et virksomhetsrelatert formål. Jeg viser til de momentene jeg har trukket fram tidligere, som også er relevante her. En slik løsning ville dessuten åpne for store avgrensnings- og kontrollmessige problemer. Jeg har derfor kommet til at det her ikke er grunnlag for å tillate delvis fradrag.
- (38) Det er etter dette ikke nødvendig å gå inn på statens subsidiære anførsel om at anskaffelsen må ses som naturalavlønning etter merverdiavgiftsloven § 22 første ledd nr. 3.
- (39) Jeg stemmer etter dette for at anken forkastes. Halliburton må pålegges å dekke statens omkostninger etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2. Staten har krevd sakskostnader for Høyesterett med kr 155 688. Kravet tas til følge.
- (40) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Halliburton AS 155 688 – etthundreogfemtifemtusensekshundreogåttiåtte – kroner til staten v/Skatt vest innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- | | | |
|------|-----------------------------|--|
| (41) | Dommer Skoghøy: | Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende. |
| (42) | Dommer Endresen: | Likeså. |
| (43) | Kst. dommer Arnesen: | Likeså. |
| (44) | Justitiarius Schei: | Likeså. |

- (45) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Halliburton AS 155 688 – etthundreogfemtifemtusensekshundreogåttiåtte – kroner til staten v/Skatt vest innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: