



NORGES HØYESTERETT

Den 12. februar 2019 avsa Høyesterett bestående av dommerne Webster, Bull, Bergsjø og Høgetveit Berg og kst. dommer Lindsetmo dom i

HR-2019-273-A, (sak nr. 18-096925SIV-HRET), sivil sak, anke over dom:

Åsbjørn Tengsareid (advokat Rune Helgestad Eriksen)

Det Norske Travselsskap (partshjelper) (advokat Kaare Andreas Shetelig)

mot

Staten v/Skattedirektoratet (Regjeringsadvokaten
v/advokat Kari Sigurdsen – til prøve)

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

- (1) Dommer **Bergsjø**: Saken gjelder gyldigheten av vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift, hvor en travkusk ble etterberegnet for utgående merverdiavgift. Spørsmålet er om såkalte oppsittpenger og premieandeler til kuskene utgjør merverdiavgiftspliktig omsetning.
- (2) Ankende part Åsbjørn Tengsareid er en travtrener og kusk som driver sin virksomhet fra Granum Gård i Sandefjord. Det er opplyst at han har 10–15 hester til trening og oppstalling. Tengsareid har såkalt A-lisens som profesjonell trener og kusk i travløp. Hans første registrerte løp var i 1992, og siden 2007 har han hvert år kusket i mellom 900 og 1 400 travløp. Dette gjelder dels hester han har trent selv, men i det alt vesentligste hester trent av andre.
- (3) Travkusker som deltar i travløp, mottar et fast beløp for å stille opp. Denne utbetalingen betegnes "opsitt" eller "opsittpenger". Tengsareid krever 400 kroner i opsitt for alle travløp han kusker i. Kuskene mottar videre en andel av de premiepengene som kjøres inn.

- (4) Oppsittpengene og premieandelene som saken gjelder, er utbetalt fra Det Norske Travsselskap – Travsselskapet. Travsselskapet, som er partshjelper i saken, er en medlemsorganisasjon som etter det opplyste består av tolv regionale travforbund og 174 travlag. I organisasjonens lover er Travsselskapet beskrevet som "sentralforbundet for travsporten i Norge og øverste organisasjonsledd".
- (5) Tengsareid driver merverdiavgiftspliktig omsetning og har vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret fra og med 6. termin 2010. I henhold til registreringen er formålet med næringsvirksomheten "[t]rening og oppstalling av travhester samt løpskjøring med tilhørende aktiviteter." Det har ikke blitt beregnet utgående merverdiavgift av de beløp Tengsareid har mottatt i oppsitt og premieandeler.
- (6) Skattekontoret gjennomførte kontroll av Tengsareids omsetningsoppgave for 2. termin 2015 og fattet 21. oktober 2015 vedtak om etterberegning av utgående merverdiavgift for perioden 1. termin 2014 til 3. termin 2015. Etter justering er etterberegningssbeløpet satt til 379 774 kroner med tillegg av renter.
- (7) I vedtaket la skattekontoret til grunn at oppsittenger og premieandeler fra travløp er avgiftspliktig omsetning av kuskjetjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd jf. § 1-3 første ledd bokstav a. Tengsareid påklaget vedtaket til Klagenemnda for merverdiavgift, som forkastet klagen i vedtak 25. mai 2016.
- (8) Ved stevning 5. oktober 2016 reiste Tengsareid sak mot staten ved Skatt sør med påstand om at klagenemndas vedtak skulle kjennes ugyldig. Travsselskapet erklærte partshjelp til fordel for Tengsareid, jf. tvisteloven § 15-7 første ledd bokstav b. Sandefjord tingrett avsa 8. juni 2017 dom med slik domsslutning:
- "1. Klagenemnda for merverdiavgift sitt vedtak i sak nr. 8871 er ugyldig.**
- 2. Staten v/ Skatt sør betaler kr 419 592 til Åsbjørn Tengsareid i sakskostnader.**
- 3. Staten v/ Skatt sør betaler kr 444 598 til Det Norske Travsselskap i sakskostnader."**
- (9) Staten ved Skatt sør anket dommen til Agder lagmannsrett. Også for lagmannsretten erklærte Travsselskapet partshjelp til fordel for Tengsareid i medhold av tvisteloven § 15-7 første ledd bokstav b. Agder lagmannsrett avsa 23. april 2018 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten v/ Skatt sør frifinnes.**
- 2. Åsbjørn Tengsareid og Det Norske Travsselskap dømmes til, innen 2 – to – uker fra dommens forkynning, å betale en for begge og begge for en, 190 724 – etthundreogtittitusenstyvehundreogtjuefire – kroner i sakskostnader for lagmannsretten, og 89 750 – åttititusenstyvehundreogfemti – kroner i sakskostnader for tingretten til Staten. I tillegg kommer rettsgebyr for lagmannsretten på 31 470 – trettientusenfirehundreogsytti – kroner."**
- (10) Åsbjørn Tengsareid har anket til Høyesterett over lagmannsrettens rettsanvendelse og bevisbedømmelse. Travsselskapet har erklært partshjelp også for Høyesterett. Det er fremlagt skriftlige erklæringer fra Tengsareid og vitner, men saken står i det vesentlige i samme stilling som for de tidligere instansene. For Høyesterett utøves statens partsstilling av Skattedirektoratet.

- (11) Den ankende part – *Åsbjørn Tengsareid* – har med støtte fra partshjelper *Det Norske Travselsskap* i det vesentlige gjort gjeldende:
- (12) Klagenemndas vedtak bygger på feil rettsanvendelse og er ugyldig. Spørsmålet om avgiftsplikt må løses med utgangspunkt i den forvaltningspraksis som er utviklet for deltakelse i konkurranser generelt og travsporten spesielt. Både oppsitt og premieandeler følger av regelverket for travsporten, ikke av gjensidig bebyrdende avtaler mellom kuskene og hesteeierne. Etter fast praksis skal det derfor ikke beregnes utgående avgift av de beløp som utbetales til travkuskene. For premieandelene følger avgiftsfriheten også av regelen om at premier til utøvere i konkurranser ikke er avgiftspliktige, fordi det knytter seg stor usikkerhet til om de kommer til utbetaling.
- (13) Subsidiært er vedtaket ugyldig på grunn av usaklig forskjellsbehandling. Skatteetaten har i en årrekke fulgt en fast og konsekvent praksis om at travkusker ikke skal beregne merverdiavgift av premieandeler og oppsittpengene. Når Tengsareid som første kusk etterberegnes, bryter dette med det grunnleggende likebehandlingsprinsippet i forvaltningsretten.
- (14) *Åsbjørn Tengsareid* og *Det Norske Travselsskap* har lagt ned slik felles påstand:
- "1. Tingrettens dom stadfestes.**
 - 2. Staten v/Skattedirektoratet betaler *Åsbjørn Tengsareids* fulle sakskostnader for tingretten samt for lagmannsretten og Høyesterett.**
 - 3. Staten v/Skattedirektoratet betaler *Det Norske Travselsskaps* fulle sakskostnader for tingretten samt for lagmannsretten og Høyesterett."**
- (15) Ankemotparten – *staten ved Skattedirektoratet* – har i det vesentlige gjort gjeldende:
- (16) Klagenemnda har korrekt lagt til grunn at Tengsareids virksomhet som kusk utgjør avgiftspliktig omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd jf. § 1-3 første ledd bokstav a. Kusing er en tjeneste, og oppsitt og andeler av premiene må anses som vederlag for denne tjenesten. Fordi utbetalingene bygger på en gjensidig bebyrdende avtale mellom kusk og hesteeier, er også kravet til tilknytning mellom tjeneste og vederlag oppfylt. Oppsitt er dessuten en form for startpenger, som etter fast praksis er avgiftspliktig.
- (17) Vedtaket kan ikke settes til side med grunnlag i læren om usaklig forskjellsbehandling. Det er liten plass for denne læren ved utøvelse av rettsanvendelsesskjønn. Skattekontorenes praksis har ikke vært fast og entydig, og det har vekt at dette er den første saken som klagenemnda har behandlet. Forvaltningen har uansett adgang til å legge om en praksis som bygger på uriktig lovtolkning.
- (18) Staten ved Skattedirektoratet har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
 - 2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**

- (19) *Mitt syn på saken*
- (20) Spørsmålet er som nevnt om det utgjør avgiftspliktig omsetning etter merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd jf. § 1-3 første ledd bokstav a når næringsdrivende travkusker mottar oppsitt og andel av premiepengene for deltakelse i travløp. Før jeg går inn på de juridiske problemstillingene i saken reiser, finner jeg grunn til å redegjøre nærmere for organiseringen av travsporten i Norge. Etterberegningsperioden er 1. termin 2014 til 3. termin 2015, og jeg ser derfor på situasjonen slik den var da.
- (21) *Organiseringen av travsporten i Norge*
- (22) Som jeg nevnte innledningsvis, er Travselskapet sentralforbundet for travsport i Norge. I organisasjonens lover § 10.1 er det lagt til grunn at Travselskapet – sammen med det organisasjonsleddet som arrangerer travløpene – har "eiendomsretten til travarrangementet med tilhørende aktiviteter".
- (23) De tolv travforbundene som er underlagt Travselskapet, er fellesorganer for travlagene innen sitt område, jf. § 5.1 i Travselskapets lover. Forbundene har i henhold til § 5.2 som oppgave blant annet å samarbeide med travlagene og legge til rette for travløp. Etter § 6.2 er det travlagene som avholder travløp. Forbundene og travlagene arrangerer løpene gjennom egne driftsselskaper.
- (24) Inntektene i travsporten kommer fra spill – veddemål – på hester. Slikt spill er regulert i totalisatorloven, hvor det i § 1 fremgår et krav om bevilling for å arrangere hesteveddeløp. Det er Norsk Rikstoto som har konsesjon til å drive totalisatorspill på hest. Norsk Rikstoto har inngått avtaler med Travselskapet om rett til bruk av sportsdata og med de nevnte driftsselskaperne om blant annet totalisatorarrangementene.
- (25) Hester som skal delta i travløp, må være registrert hos en lisensiert trener. Hvilke avtaler som vanligvis inngås mellom hesteeier og trener, er i liten grad belyst for Høyesterett. Det er imidlertid fremlagt en standardavtale om oppstalling og trening av travhest. Standardavtalen legger opp til at trener og hesteeier blant annet kan inngå avtale om kjøring i løp. Det kan krysses av for at treneren forplikter seg til å kjøre hesten i løp, for at treneren står fritt til å velge kusk, og for at treneren ikke skal kjøre hesten i løp. Partene er enige om at det er trenerne som melder på hester i løp, og jeg legger til grunn at dette skjer på vegne av hesteeier og i forståelse med denne.
- (26) Travselskapets løpsreglement gjelder alle som er involvert i travløp, og alle sider ved løpene. Det er særlig kapittel 6 om løpsproposisjoner og kapittel 7 om løpsinnbydelse og innmelding til løp som har interesse i denne saken. Jeg kommer tilbake til detaljene. Den såkalte trekkordningsavtalen har også betydning i saken. Dette er en standard avtale som inngås mellom profesjonelle trenere med lisens A og Travselskapet. Trekkordningen regulerer oppgjør av oppsitt og premieandeler, noe jeg også vil komme nærmere inn på senere.
- (27) Jeg har allerede nevnt at hester som skal delta i travløp, må være registrert hos en lisensiert trener. Travselskapet har utarbeidet detaljerte lisensbestemmelser for norsk travsport. Bestemmelsene skiller mellom "profesjonell trenerlisens (A og B)" og "amatør trenerlisens". Profesjonell trenerlisens A gir rett til å opptre som trener for et ubegrenset antall hester, uavhengig av eierforhold. Det gjelder begrensninger for hvilke hester

profesjonelle trenere med lisens B og amatørtrainere kan trene. Også for å kuske i travløp kreves det lisens. Etter bestemmelsene kan kjørelisens for trenere bare gis til profesjonell trener med lisens A. Stallansatte hos A- og B-trenere kan få mer begrensede kjørelisenser. B-trenere som kusker, har amatørtilisens.

- (28) I denne sammenhengen er det også naturleg å nevne at Travselskapet gir ut en månedlig løpsbulletin. Bulletinen gir opplysninger om de enkelte løpene, hvilke hester som kan stille opp, innmeldingsfrister, premier mv. I løpsbulletinen og på Travselskapets hjemmeside fremgår opplysninger om hva de enkelte kuskene tar i oppsitt.
- (29) *De rettslige utgangspunktene*
- (30) Etter merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd skal det beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester. Begrepet "omsetning" er i § 1-3 første ledd bokstav a definert som "levering av varer og tjenester mot vederlag". Bokstav c slår fast at "tjenester" er "det som kan omsettes og som ikke er varer etter bokstav b, herunder begrensede rettigheter til varer, og utnyttelse av immaterielle verdier".
- (31) Det er uomtvistet at kusking faller inn under tjenestebegrepet, og at både oppsitt og premieandeler kan være vederlag. For at det skal foreligge avgiftspliktig omsetning, må det imidlertid også være en tilstrekkelig nær tilknytning mellom tjenesten og vederlaget. Det er dette tilknytningskravet – som kommer til uttrykk i formuleringen "mot vederlag" i § 1-3 første ledd bokstav a – som er omtvistet i saken.
- (32) Forarbeidene gir begrenset veiledning om innholdet i tilknytningskravet. I Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) side 25 uttaler departementet i beskrivelsen av gjeldende rett at det "må foreligge en viss sammenheng mellom vareleveransen eller tjenesteytingen og vederlaget". Jeg forstår forarbeidene slik at det ikke var meningen å gjøre endringer i tilknytningskravet ved vedtakelsen av ny merverdiavgiftslov i 2009. Departementet vurderte for øvrig å innta i loven en nærmere definisjon av omsetningsbegrepet, men kom til at nytteeffekten ville være begrenset, se side 26. Drøftelsen bygger på en forutsetning om at avgiftsmyndighetenes praksis må stå sentralt ved fastleggingen av det nærmere innholdet i begrepet.
- (33) Dommen inntatt i Rt-2004-738 P4 gjaldt avgiftsplikt for radiostasjonen P4. P4 hadde i sine konkurranser delt ut premier som var gitt av annonsører, og spørsmålet var om det skulle beregnes utgående merverdiavgift av premienes verdi. Drøftelsen av om det forelå omsetning av reklametjenester innledes i avsnitt 34, hvor førstvoterende spør "om det er inngått gjensidig bebyrdende avtaler". I avsnitt 36 heter det så:
- "Jeg er enig med staten i at det ikke kan fritas for merverdiavgift for P4 at premiene leveres direkte til lyttere. Premiene må likevel anses som vederlag for reklame - det foreligger gjensidig bebyrdende avtaler."**
- (34) Jeg forstår dommen slik at kravet til sammenheng mellom tjenesten og vederlaget vil være oppfylt når det foreligger en gjensidig bebyrdende avtale mellom to eller flere parter, altså en avtale om ytelse mot motytelse. Dette er lagt til grunn også i Merverdiavgiftshåndboken, se 12. utgave 2016 side 26 og 14. utgave 2018 side 66. Gjems-Onstad med flere, Mva-kommentaren, 5. utgave 2016 side 54 krever på samme måte at det må foreligge en gjensidig forpliktelse mellom partene.

- (35) Det kan foreligge avgiftspliktig omsetning selv om vederlaget er prestasjonsbasert og/eller usikkert. Her viser jeg til Merverdiavgiftshåndboken, 14. utgave 2018 side 66, som omtaler avtaleformen "no cure no pay". Forutsetningen er at vederlaget følger av en avtale som er kommersiell og ikke inneholder noe gaveelement.
- (36) I praksis er det lagt til grunn at *pengepremier* som utbetales til idrettsutøvere, i utgangspunktet ikke er omsetning, se eksempelvis Merverdiavgiftshåndboken, 14. utgave 2018 side 75. Standpunktet synes å bygge på at idrettsutøveren ikke leverer noen motytelse ved å oppnå en bestemt plassering, og at det dermed ikke er en tilstrekkelig nær tilknytning mellom deltakelsen og pengepremien. Deltakelsen anses som del av et konkurransekonsept. Samme regel er praktisert ved premier i andre konkurranser, som arkitektkonkurranser og konkurranser i reklamebransjen.
- (37) *Startpenger* til idrettsutøvere anses derimot å ha en mer nær og direkte sammenheng med aktiviteten. Et slikt vederlag for å stille opp er bedømt som et vederlag for utøverens ytelse, slik at det foreligger avgiftspliktig omsetning. Disse utgangspunktene er ikke bestridt i saken, og jeg bygger på dem i fortsettelsen.
- (38) Forvaltningspraksis knyttet til hestenæringen spesielt har særlig interesse i saken. I forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001 – som innebar innføring av generell avgiftsplikt ved omsetning av tjenester – oppsto behov for avklaring av reformens betydning for blant annet travsporten. Norsk Hestesenter, Travselskapet og Norsk Jockeyklub ga Ernst & Young AS i oppdrag å utrede konsekvensene. Ernst & Young AS la i sin rapport 1. mars 2001 til grunn at pengepremier til næringsdrivende hesteeiere, trenere, kusker og jockeyer ville bli avgiftspliktige etter ikraftsettingen av reformen 1. juli 2001.
- (39) Representantene for hestenæringen tok spørsmålet om avgiftsplikt opp med Landbruksdepartementet i flere omganger, og Landbruksdepartementet ba Finansdepartementet om en avklaring. Finansdepartementet forela problemstillingen for Skattedirektoratet, som ga uttalelse 28. august 2001. Landbruksdepartementet sendte direktoratets uttalelse blant annet til Travselskapet og ba om at vurderingene ble gjort kjent "innenfor travsportens aktuelle organer".
- (40) Uttalelsen fra Skattedirektoratet 28. august 2001 har stått sentralt i saken, og jeg finner grunn til å sitere de sentrale delene. Direktoratet kommenterer først pengepremier til *hesteeierne*. Om dette uttaler direktoratet:

"Skattedirektoratet forstår det slik at pengepremiene vert utbetalt for oppnådd plassering ved at hesten deltek i konkurransar/løp utan at det vert levert noka teneste som motyting til pengeutbetalinga. Vi legg til grunn at dette i utgangspunktet ikkje er å sjå på som avgiftspliktig omsetning etter meirverdiavgiftslova."

- (41) Skattedirektoratet kommenterer så spørsmålet om avgiftsplikt for *andre aktører* innen hestesporten – "kusk, trenar o.l.". Om dette heter det i brevet:

"For så vidt gjeld premieutbetalingar til kusk, trenar o.l. vil spørsmålet om avgiftsplikt avhenge av på kva grunnlag retten til premie oppstår. Brevet frå Landbruksdepartementet inneheld ikkje opplysningar omkring dette forholdet. Skattedirektoratet legg til grunn at dersom retten til pengepremiar også for desse gruppene følgjer av regelverket for løpet utan at det vert levert noka teneste som motyting, vil det heller ikkje her vere snakk om avgiftspliktig omsetning. Dersom retten til (andel i) slike pengepremiar derimot følgjer av avtalen med hesteeigaren om levering

av trenings- og kusketenester (resultatbasert vederlag), vil spørsmålet om avgiftsplikt avhenge av om dei omsette tenestene er avgiftspliktige. Etter 1. juli 2001 er utgangspunktet at det skal svarast avgift ved omsetning av alle typar tenester, dersom det ikkje er gjort særskilt unntak. Vi kan ikkje sjå at nokon av dei unntaka som er gjevne er aktuelle for kuske- og trenarverksemd, og vi legg difor til grunn at det skal svarast meirverdiavgift dersom kuskar og trenarar etter 1. juli 2001 mottok slikt resultatbasert vederlag for sine tenester."

- (42) Denne uttalelsen er fulgt opp i brev fra Skattedirektoratet til fylkesskattekontorene 21. desember 2001. Direktoratet uttaler først at startpenger som utbetales i idrettsarrangementer og hesteløp, må avgiftsberegnes, forutsatt at det utøves næringsvirksomhet. Mottar "utøver/hesteeieren" premiepenger, vil det derimot etter direktoratets syn ikke foreligge avgiftspliktig omsetning. Dette begrunnes også her med at idrettsutøvere og hesteeiere i disse tilfellene ikke leverer noen tjeneste til motytelse. Jeg har merket meg at det er hesteeieren som likestilles med idrettsutøveren, ikke ekvipasjen eller kusken.
- (43) Direktoratet uttaler seg i brevet også om premieutbetalinger til "kusk, hestetrener og lignende". Her benyttes de samme formuleringene som i uttalelsen 28. august 2001.
- (44) Tilsvarende uttalelser om startpenger og premiepenger er gitt i Merverdiavgiftshåndboken i perioden 2002 til 2018, se for eksempel 2002-utgaven side 99, 2016-utgaven side 33 og 2018-utgaven side 75. Skattedirektoratet har således som overordnet organ fastholdt sin forståelse av omsetningsbegrepet på dette området gjennom en lengre periode. Synet er formidlet til underordnede organer og til representanter for hestebransjen. Uttalelsene er videre forenlige med lovens ordlyd og forarbeider. Idet jeg også tar i betraktning forarbeidenes forutsetning om at de nærmere grensene for omsetningsbegrepet må fastlegges i praksis, legger jeg til grunn at uttalelsene har betydelig rettskildemessig vekt. Partene har da også – med et visst forbehold som jeg kommer tilbake til – akseptert uttalelsene som uttrykk for gjeldende rett.
- (45) Jeg nevner at partene har vært uenige om betydningen av formuleringen "utan at det vert levert noka teneste som motyting" i Skattedirektoratets brev 28. august 2001. Dette er drøftet inngående i lagmannsrettens dom. For Høyesterett har ikke spørsmålet blitt løftet frem i særlig grad, og jeg finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på det.
- (46) Partene har også trukket inn skattekontorets avgjørelser i enkeltsaker om tilsvarende problemstillinger. I de fleste sakene er avgiftsoppgavene bare akseptert, uten at spørsmålet om avgiftsplikt for oppsitt og premieandeler har blitt problematisert. Disse har ikke særlig vekt i vurderingen, se Rt-2001-1444 *Skøyen Næringspark* på side 1455. Større interesse har et fåtall saker hvor avgiftsplikt på oppsitt og premieandeler faktisk er vurdert, men uten at det har blitt foretatt etterberegning. Holdt opp mot uttalelsene fra Skattedirektoratet som overordnet organ, kan disse sakene likevel ikke få noen avgjørende betydning.
- (47) Jeg bygger etter dette på den lovforståelse som Skattedirektoratet har gitt uttrykk for. Startpenger som utbetales i hesteløp, må avgiftsberegnes, forutsatt at det drives næringsvirksomhet. For premieandelene avhenger avgiftsplikten av grunnlaget for utbetalingen. Følger utbetalingen av regelverket for travsporten uten at kusken leverer noen motytelse, foreligger ingen avgiftspliktig omsetning. Er grunnlaget derimot en avtale mellom hesteeier og kusk om vederlag for kuskingen, må det beregnes utgående merverdiavgift av premiepengene.

- (48) Med dette som bakgrunn går jeg over til den konkrete vurderingen.
- (49) *Innebærer utbetalingen av oppsitt og premiepenger avgiftspliktig omsetning?*
- (50) Utbetaling av oppsitt og premiepenger var i etterberegningsperioden regulert av "Trekkoordning profesjonelle trenere". Som nevnt var dette en avtale mellom innehavere av profesjonell trenerlisens A og Travselskapet om det økonomiske oppgjøret etter løp. Hesteeiere hadde anledning til å reservere seg mot ordningen. Ordningen innebar at de profesjonelle trenerne mottok oppgjør for kuskingen fra Travselskapet. Jeg antar at Travselskapet har fått de nødvendige midler fra driftsselskapene som arrangerer løpene, men dette har ikke vært belyst for Høyesterett.
- (51) Trekkordningen er fra 2017 erstattet av en premiefordelingsordning. Bestemmelsene i denne er utformet annerledes, men oppsitt og premieandeler forutsettes fortsatt å tilflyte trenerne/kuskene fra Travselskapet. Det avgjørende for avgiftsplikten er oppgjørsordningen i etterberegningsperioden. Premiefordelingsordningen fra 2017 har derfor bare interesse i den utstrekning den måtte si noe om forholdene i etterberegningsperioden, noe den etter mitt syn ikke gjør.
- (52) Jeg vurderer først om *opsittpengene* har en slik tilknytning til kusketjenesten at det foreligger avgiftspliktig omsetning. Som jeg allerede har nevnt, er oppsitt et fast beløp som utbetales til kuskene for deltakelsen i travløpene. Kuskene bestemmer selv beløpets størrelse, og det er ikke uvanlig at satsen er differensiert for den enkelte, avhengig av på hvilken bane eller i hvilket løp det kusket. Størrelsen på oppsittpengene for henholdsvis lokal travbane, Bjerke travbane og V75-løp er angitt i trekkordningsavtalen, publiseres i løpsbulletinen og fremgår på Travselskapets hjemmeside. Tengsareid krever som nevnt 400 kroner i oppsitt uansett hvor og i hvilket løp han stiller opp. Han har uttalt at han fastsetter beløpet ut fra hva han tror markedet er villig til å betale. Det er opplyst at Travselskapet kan nekte å godkjenne kuskens satser hvis de er for høye.
- (53) Oppsitt er med dette et vederlag som utbetales til kusken for å starte i travløp, altså en form for startpenger. Som jeg allerede har redegjort for, er det i en fast og entydig forvaltningspraksis lagt til grunn at startpenger i konkurranser er vederlag for en ytelse, slik at det foreligger avgiftspliktig omsetning. Skattedirektoratet har i uttalelsen til fylkesskattekontorene 21. desember 2001 uttrykkelig sagt at dette gjelder også startpenger i hesteløp. Av dette følger at utbetalingene av oppsittpenger til Tengsareid skulle vært avgiftsberegnet.
- (54) Tengsareid har innvendt at utbetalingen av oppsitt følger av regelverket for travsporten, og at utbetalingene derfor ikke er avgiftsbelagt. Anførselen kan ikke føre frem. Praksis har ikke stilt opp som vilkår for avgiftsplikt at oppsittpengene utbetales etter avtale med hesteeiere, ikke som en følge av regelverket for konkurransen. Det er uansett en så nær sammenheng mellom utbetaling og ytelse at tilknytningskravet er oppfylt. Klagenemnda for merverdiavgift har korrekt lagt til grunn at det skulle vært beregnet utgående merverdiavgift av oppsittpengene til Tengsareid.
- (55) Jeg går så over til å vurdere *premieandelene*. Også kuskens/trenerens andel av premiepengene utbetales fra Travselskapet. Om dette heter det i trekkordningsavtalen:

"Tilgodehavende av innkjørte premier vil bli beregnet med ti prosent av premiebeløpet ifølge offisielle premielister. Hvis en profesjonell trener av hest benytter en annen profesjonell trener som omfattes av trekkordningen, vil prosentandelen bli fordelt med halvparten til hver."

- (56) Standard premieandel til en kusk som også trener hesten, er altså ti prosent. Er trener og kusk forskjellige personer, utbetales fem prosent til hver.
- (57) Spørsmålet blir om premieandelene utbetales etter regelverket uten at kusken leverer en motytelse. I så fall skal det ikke beregnes utgående merverdiavgift av utbetalingene. Anses derimot utbetalingene å følge av avtaler mellom hesteeiere og kusker om ytelse mot vederlag, er det tale om avgiftspliktig omsetning. Det er naturlig å ta utgangspunkt i den materielle ordningen som er etablert mellom partene, se HR-2015-2268-A *Herkules* avsnitt 46 med videre henvisning til Rt-1994-1064 *Bye*. Jeg ser derfor først på hva som kan utledes av regelverket for travsporten.
- (58) Travsselskapets løpsreglement for 2015 har bestemmelser om premier i § 6-4. Jeg forstår det slik at bestemmelsen hadde samme ordlyd også i 2014. De to første setningene i § 6-4 har denne ordlyden:
- "Hvert travløp premieres for seg. Pengepremier utbetales etterskuddsvis etter månedsavslutning til den person som ved starttidspunktet er registrert som ansvarlig eier/leier av travhesten i henhold til DNTs Registreringsreglement."**
- (59) Pengepremiene skal altså gå til hesteeieren, mens kusk og trener ikke er nevnt. Tatt på ordet tilsier dette at den andelen av premien som går til kusk og trener, må forutsettes å bygge på en avtale med eieren. Det er grunn til å legge vekt på en slik formulering i regelverket, se tilsvarende HR-2017-1231-A avsnitt 78 og 79 om formuleringer i avtaler.
- (60) Tengsareid har særlig fremhevet trekkordningsavtalen til støtte for sitt syn. Jeg finner for min del ikke at den kan være et argument for at premieandelene følger av regelverket. Riktignok innebærer trekkordningen at *utbetaling* av premieandelene rent faktisk skjer direkte fra Travsselskapet til trenere og kusker – ikke via hesteeierne. Men det kan like gjerne skyldes at Travsselskapet har en oppgjørsfunksjon – slik lagmannsretten har lagt til grunn – som at organisasjonen er debitor for kravet. Trekkordningen kan for øvrig ikke sies å være en del av regelverket for selve konkurransen – eller "løpet", som det står i Skattedirektoratets uttalelse 28. august 2001.
- (61) Trekkordningsavtalen inneholder på den annen side flere elementer som peker i retning av at premiene tilfaller hesteeieren, og at andelen til trener og kusk dermed må bygge på et underliggende avtaleforhold med eieren. Jeg viser til opplysningen om at premieandelene blir "belastet den enkelte hesteeiers konto". I avtalen heter det også at "[m]anglende oppgjør fra hesteeiers side" vil bli fulgt opp med purring fra Travsselskapet. Dette suppleres i den redegjørelsen for trekkordningen som er inntatt i det fremlagte eksemplaret av løpsbulletinen. Her heter det at treneren selv må besørge inkasso hvis hesteeier ikke har innbetalt nødvendig beløp til dekning av trenerens utestående.
- (62) Det er også et poeng i denne sammenhengen at trekkordningen bare gjelder profesjonelle trenere med A-lisens. Trenere med B-lisens må – hvis de ikke eier hesten selv – i tilfelle avtale sin premieandel direkte med hesteeieren. Trekkordningsavtalen åpner dessuten for at hesteeiere kan reservere seg mot trekkordningen. Da må både kusk og trener inngå avtale

om premieandel direkte med eieren. Endelig er det adgang til å avtale et høyere vederlag for kusking direkte med hesteeieren, noe som også skjer i praksis. Etter mitt syn illustrerer disse forholdene at hesteeierne i utgangspunktet har krav på hele premien, og at premieandelen til kusk og trener derfor må bygge på en underliggende avtale.

- (63) Jeg finner også grunn til å fremheve fremgangsmåten når kusker plukkes ut til å delta i de enkelte travløpene. Det er som nevnt trenerne som sørger for innmelding av hestene til løpene, jf. løpsreglementet §§ 7-3 og 7-4, og de gjør dette på vegne av eierne. Trenerne angir samtidig hvem som skal kjøre hesten, enten det er dem selv eller en annen kusk, se § 7-6. I løpsreglementets § 7-4 andre ledd heter det at ansvarlig innmelder "plikter å forsikre seg om at oppførte kjørere/ryttere bekrefter å ha påtatt seg oppdraget". Den ankende parts prosessfullmektig opplyste i skranken at denne bestemmelsen ikke følges i praksis. Etter mitt syn illustrerer den likevel at den underliggende realiteten er en avtale mellom hesteeieren – representert ved treneren – og kusken.
- (64) Som nevnt melder trenerne inn hvilken kusk som ønskes til hesten i det aktuelle løpet. Hvis det ikke er treneren selv som skal kuske, må den innmeldte kusken gjennom Travselsskapets innmeldingssystem bekrefte om han eller hun påtar seg oppdraget. Det er nærliggende å se det slik at det gjennom denne aksepten stiftes en avtale mellom hesteeieren – representert ved treneren – og kusken. Avtalen innebærer at standard premieandel på fem eller ti prosent skal utbetales.
- (65) Samlet sett har jeg på denne bakgrunn kommet til at premieandelen til kusken bygger på en underliggende avtale med hesteeieren. Premieandelen må anses som et vederlag for den tjenesten kusken leverer ved å kuske hesten i travløp. Det er med andre ord ikke tale om en utbetaling som bygger på regelverket for konkurransen uten at det leveres en motytelse. Klagenemnda for merverdiavgift har korrekt kommet til at det skulle vært beregnet merverdiavgift av utbetalingene av premieandeler til Tengsareid i etterberegningsperioden.
- (66) *Spørsmålet om vedtaket innebærer usaklig forskjellsbehandling*
- (67) Tengsareid har som et subsidiært grunnlag for ugyldighet gjort gjeldende at etterberegningsvedtaket innebærer usaklig forskjellsbehandling. Anførselen bygger kort sagt på at han har fulgt samme praksis som andre i bransjen, og at han er den første som har blitt etterberegnet.
- (68) Det er et grunnleggende forvaltningsrettslig prinsipp at like tilfeller skal behandles likt, se Rt-2011-111 avsnitt 66. Klagenemnda har her utøvd et rent rettsanvendelsesskjønn, og jeg har lagt til grunn at nemndas lovforståelse er korrekt. Myndighetsmisbruk i form av usaklig forskjellsbehandling i egentlig forstand kan det da ikke bli tale om, se Graver, Alminnelig forvaltningsrett, 4. utgave 2015 side 114. Likebehandlingsprinsippet gjelder imidlertid ikke bare i tilfeller hvor forvaltningen utøver et såkalt fritt skjønn. Det kan i prinsippet også tenkes å slå inn ved anvendelse av rettsanvendelsesskjønn. Jeg viser til Rt-2007-302 *Kværner Oil & Gas*, hvor førstvoterende i avsnitt 56 uttaler at det "ikkje [kan] vere tvil om at det gjeld eit krav om likebehandling også i andre saker enn dei som gjeld fritt skjønn". Han konkluderer slik i avsnitt 63:

"Det må ut frå dette kunne konstaterast at det også må kunne stillast opp krav om likebehandling, der det er tale om rettsbruksskjønn."

- (69) Dommen illustrerer etter mitt syn at det bare er i spesielle tilfeller at det kan bli aktuelt å konstatere brudd på likebehandlingsprinsippet når forvaltningen ut fra et rettsanvendelsesskjønn har fattet vedtak basert på en riktig lovforståelse. Dette er etter mitt syn ikke et slikt tilfelle.
- (70) Jeg bemerker for det første at skattemyndighetene ikke har endret syn på lovforståelsen. Når det gjelder premieandeler, bygger Klagenemndas vedtak i Tengsareids sak på de kriteriene som ble trukket opp allerede i Skattedirektoratets uttalelse 28. august 2001. Det nye er at myndighetene har gått grundigere inn i det faktiske grunnlaget for utbetalingene. Tilsvarende har utbetaling av startpenger helt siden 2001 vært ansett å innebære avgiftspliktig omsetning, også i hesteløp. Myndighetene har dermed ikke anvendt én regel for en gruppe og en annen for en annen gruppe, slik jeg oppfatter at situasjonen var i dommen om Kværner Oil & Gas fra 2007.
- (71) Etterberegningen av Tengsareid innebærer for det andre ikke noe brudd med en spesielt fast og entydig praksis. Det ble utført et betydelig antall kontroller i 2011. I de aller fleste tilfellene ble ikke avgiftsplikt for oppsitt og premiepenger vurdert. Som jeg har vært inne på, finnes det imidlertid også en håndfull eksempler på at avgiftsplikt for slike utbetalinger ble tatt opp til drøftelse, men uten at det resulterte i etterberegning. To av disse bygger på at løpskjøring er utenfor merverdiavgiftslovens område, og noen inngående vurderinger synes ikke å være foretatt i sakene. Etter vedtaket i Tengsareids sak har dessuten etterberegning blitt foretatt også for en annen travtrener.
- (72) For det tredje er det etter mitt syn et poeng at vedtaket i Tengsareids sak er det første som er truffet av Klagenemnda for merverdiavgift. Vedtakene med annet utfall er truffet av ulike skattekontor, og *klageorganet* har dermed ikke fulgt ulik praksis i like tilfeller. I myndighetsmisbrukslæren er det lagt til grunn at klageinstansen normalt må stå fritt til å treffe de vedtak den mener er riktig, uavhengig av underinstansenes praksis. Jeg viser til Stub, Det forvaltningsrettslige forbudet mot usaklig forskjellsbehandling – noen hovedtrekk, artikkel i Liv, lov og lære – Festskrift til Inge Lorange Backer side 510.
- (73) Etter dette er jeg kommet til at klagenemndas vedtak heller ikke er ugyldig på grunn av brudd på likebehandlingsprinsippet. En annen sak er at skattemyndighetenes uttalelser om avgiftsplikten kunne vært klarere, og at myndighetene synes å ha vært kjent med den praksis som har blitt fulgt innen travsporten. På den bakgrunn kunne man ha unnlatt å etterberegne, men i stedet varslet om sitt syn på avgiftsplikten. Dette ville gitt aktørene innen travsporten muligheten for å legge om sin praksis i tråd med myndighetenes syn. Noen ugyldighetsgrunn kan dette likevel ikke være, se Graver, Alminnelig forvaltningsrett, 4. utgave 2015 side 275. Tengsareids anke blir å forkaste.
- (74) Staten ved Skattedirektoratet har vunnet saken og har etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd i utgangspunktet krav på sakskostnader. Ut fra styrkeforholdet mellom partene, og fordi Tengsareid har hatt rimelig grunn til å få prøvd saken, er jeg imidlertid kommet til at sakskostnader ikke bør tilkjennes for noen instans, jf. § 20-2 tredje ledd.

(75) Jeg stemmer for denne

D O M :

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

(76) Kst. dommer **Lindsetmo:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(77) Dommar **Høgetveit Berg:** Det same.

(78) Dommer **Bull:** Likeså.

(79) Dommer **Webster:** Likeså.

(80) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

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