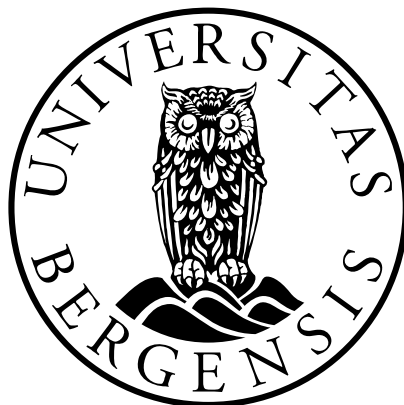


# Merverdiavgift ved omsetning av sammensatte ytelser

*Særlig om hovedytelseslæren*

Kandidatnummer: 234

**Antall ord: 11935**



**JUS399 Masteroppgave**

Det juridiske fakultet

**UNIVERSITETET I BERGEN**

28.05.2015



# Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse .....	2
1 Innledning.....	4
1.1 Bakgrunn .....	4
1.2 Begrepsavklaring .....	5
1.3 Avgrensninger .....	5
1.4 Metode og oppbygning .....	6
2 Sammensatte ytelser før 2009 .....	7
2.1 Når skal flere ytelser ha samme avgiftskarakter? .....	7
2.1.1 Utgangspunkter .....	7
2.1.2 Beregningsreglene .....	8
2.1.3 «Nødvendig og integrert-læren» .....	9
2.1.4 Unntak og fritak .....	10
2.2 Hvilken avgiftskarakter skal den sammensatte ytelse ha?.....	10
3 Norsk rett fra og med 2009 .....	12
3.1 Hovedytelseslæren innføres? .....	12
3.1.1 Sundal Collier-dommen .....	12
3.1.2 Dommens betydning og rekkevidde.....	13
3.2 Praksis etter 2009.....	15
3.2.1 Innledning.....	15
3.2.2 Regus-dommen.....	16
3.2.3 Bailinedommen .....	17
3.2.4 Teorien .....	18
3.2.5 Oppsummert .....	18
4 EU-retten .....	19
4.1 Utgangspunkter.....	19
4.2 To utviklingslinjer .....	19
4.2.1 “Hovedytelseslæren” .....	19
4.2.2 Læren om “sammensatte ytelser” .....	20
4.3 Gjeldende rett i EU i dag .....	21
4.3.1 En eller to lærer? .....	21

4.3.2	Når vurderes ytelser samlet? .....	22
4.3.3	Hvilken avgiftskarakter skal den sammensatte ytelse ha? .....	24
4.4	Veien videre.....	25
5	Norsk retts forhold til EU-retten .....	26
5.1	Utgangspunkter.....	26
5.1.1	Anvendelsen av hovedytelseslæren i norsk rett .....	26
5.1.2	Forholdet mellom alminnelig norsk rett og hovedytelseslæren .....	26
5.2	Generelt for sammensatte ytelser .....	28
5.2.1	Utgangspunkter .....	28
5.2.2	Konkurranseshensyn .....	29
5.2.3	Forutberegnelighet og retts tekniske hensyn .....	30
5.2.4	Nøytralitet.....	32
5.2.5	Proveny.....	33
5.2.6	Legalitetsprinsippet .....	34
5.3	Vurderinger av gjeldende rett .....	35
5.3.1	Generelt .....	35
5.3.2	Spesielt for finansunntaket .....	36
5.4	Vurderinger de lege ferenda .....	38
5.4.1	Generelt .....	38
5.4.2	Spesielt for finansunntaket .....	38
	Litteraturliste .....	40

# 1 Innledning

## 1.1 Bakgrunn

Merverdiavgiften utgjorde i 2014 251 milliarder kroner, og dermed 19 % av statens inntekter.<sup>1</sup> Det sier seg da selv at avgiften har stor betydning både for provenyet, men også for de næringsdrivende som har ansvar for å inndrive den, og forbrukerne som til sist skal betale den.

Allikevel er det ingen overdrivelse å si at merverdiavgiften er tynt behandlet i juridisk litteratur, og behandlingen av sammensatte ytelser er intet unntak. Foruten en artikkel i Skatterett<sup>2</sup> og en i Revisjon og Regnskap<sup>3</sup> er temaet overhode ikke behandlet i norsk juridisk litteratur.

Underteoretiseringen er en medvirkende faktor til at gjeldende rett på området har vært lite pedagogisk fremstilt, noe som kan ha medvirket til at enkelte norske domstoler etter Sundal Collier-dommen tilsynelatende anvender en «hovedytelseslære»<sup>4</sup> istedenfor alminnelig lære.

I forlengelsen av dette har avgiftsmyndighetene siden 2013 hevdet at hovedytelseslæren slik den er utviklet i EU er gjeldende rett i Norge, og ikke bare for finansunntaket, men generelt.<sup>5</sup> Siden avgiftsretten ikke er en del av EØS-avtalen og Høyesterett så sent som i 2012 fastslo at det fra lovgivers side ikke var gitt signaler om frivillig harmonisering,<sup>6</sup> så må det avklares hvorvidt det er rettslig grunnlag for en slik rettstilstand.

Når i tillegg enkelte underretter har begynt å anvende «hovedytelseslæren» generelt i avgiftsretten, så er det klart behov for å avklare gjeldende rett. Spørsmålet er hvorvidt «hovedytelseslæren» er gjeldende rett i Norge, om det er den samme lære som anvendes i EU, og hvorvidt det er rettslig grunnlag for å anvende EU-rettens lære i norsk rett på området for

---

<sup>1</sup> <http://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2014/Satsinger/?pid=59865>.

<sup>2</sup> Jim K. Olsen: Tidsskrift for skatterett 2013 nr. 04.

<sup>3</sup> Markus Wroldsen, Revisjon og Regnskap 2014 nr. 06.

<sup>4</sup> F. eks: LB. 2012 s. 52697.

<sup>5</sup> Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken 2014 s. 323.

<sup>6</sup> Rt. 2012 s.1488.

finansielle tjenester, men også som merverdiavgiftshåndboken hevder, generelt i norsk avgiftsrett.

## 1.2 Begrepsavklaring

I oppgaven anvendes tre begrep det er behov for å avklare. Dette gjelder uttrykkene «*ytelse*», «*sammensatte ytelser*» og «*hovedytelseslæren*».

Med «*ytelse*» menes alt som går inn under «varer og tjenester» i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (mval.) § 3-1.

«*Sammensatte ytelser*» er et begrep som kan brukes både i vid og snever betydning. I vid betydning anvendes uttrykket på alle tilfeller hvor to eller flere ytelser med i utgangspunktet forskjellig avgiftskarakter må behandles samlet, slik at de får samme avgiftskarakter. Denne vide forståelse anvendes her.

Begrepet «*hovedytelseslæren*» kan vanskelig avklares på dette tidspunkt. Dette fordi en stor del av oppgavens aktualitet beror på at det ikke kan anses fullstendig avklart i norsk rett hva «*hovedytelseslæren*» egentlig innebærer. I oppgavens kapittel 4 vil imidlertid EU-rettens hovedytelseslære bli gjennomgått, og så sant ikke annet fremgår eksplisitt, så er det denne det tales om her.

## 1.3 Avgrensninger

Utgående merverdiavgift skal ikke bare beregnes ved omsetning av varer og tjenester etter mval. § 3-1, men også når varer og tjenester tas ut av merverdiavgiftsområdet, enten ved å bli tatt ut av registreringspliktig virksomhet til bruk utenfor den samlede virksomheten, jf. mval. §§ 3-21 flg. eller at ytelser importeres til merverdiavgiftsområdet, jf. mval. §§ 3-29 og 3-30.

På samme måte oppstår en rekke problemstillinger knyttet til sammensatte ytelser også angående rett til fradrag etter mval § 8-1, men for en liten masteroppgave ville det bære for langt å behandle alle disse nyansene. Som tittelen indikerer vil oppgaven kun omhandle den merverdiavgiftsrettslige vurderingen av *omsetning* av sammensatte ytelser, slik at de overnevnte problemstillinger ikke behandles.

## 1.4 Metode og oppbygning

Oppgaven bygger på alminnelig juridisk metode slik den er utledet og utviklet av henholdsvis Eckhoff og Nygaard. Utgangspunktet må da tas i merverdiavgiftsloven fra 2009, tolket og utfyllt med forarbeider og praksis fra Høyesterett.

Loven kan være noe vag, og det er ikke mange avgjørelser fra Høyesterett. Som en følge av dette er det hensiktsmessig å se hen til noen få dommer fra lagmannsrettene fra tiden etter Rt. 2009 s. 1632. Dommer fra lagmannsretten har selvfølgelig liten tyngde som rettskildedefaktor utover sin argumentasjonsverdi, men de er egnet til å illustrere hvordan avgiftsretten anvendes i praksis.

Når det gjelder «*hovedytelseslæren*» kan det allerede nå konstateres at denne enten er hentet direkte fra EU-retten, eller i det minste er tungt inspirert derfra. I en oppgave som tar sikte på å avklare eksistensen av, og den eventuelle rekkevidden av læren i norsk rett, blir det nødvendig også og avklare rettstilstanden i EU.

Reglene om sammensatte ytelser i EU reguleres av sjette avgiftsdirektiv. Direktivet trekker imidlertid bare opp de store linjene, og av den grunn er den lære som benyttes innenfor EU-retten utviklet i ECJs «Case Law». <sup>7</sup> Det blir da også nødvendig å undersøke de viktigste dommer fra ECJ om temaet.

For å kunne avklare hvorvidt «*hovedytelseslæren*» er hentet fra EU, blir det nødvendig å ha noe å sammenligne med. Siden hovedytelseslæren antas å være knesatt ved Rt. 2009 s.1632<sup>8</sup> er det naturlig å foreta en kort gjennomgang av gjeldende rett før og etter Rt. 2009 s.1632, samt en gjennomgang av ECJs lære. Først da vil en kunne ha et tilstrekkelig grunnlag for å vurdere eksistens og rekkevidde av «*hovedytelseslæren*».

---

<sup>7</sup> Henkow, Oskar, Defining the tax object in composite supplies in European VAT, s. 183.

<sup>8</sup> Merverdiavgiftshåndboken s.324.

## 2 Sammensatte ytelser før 2009

### 2.1 Når skal flere ytelser ha samme avgiftskarakter?

#### 2.1.1 Utgangspunkter

Kjernen i problemstillingen er når to eller flere ytelser med forskjellig avgiftskarakter allikevel må behandles samlet.

Det klare utgangspunkt er at hver ytelse vurderes selvstendig.<sup>9</sup> Når du handler brød (næringsmiddel med redusert sats etter mval. § 5-2) og oppvaskmiddel (alminnelig sats etter mval. § 5-1) i butikken er det ingen som stiller spørsmål ved at disse varene har hver sin avgiftskarakter.

At forskjellige ytelser som det klare utgangspunkt skal behandles selvstendig fremgår også av lovens system. F. eks. unntar mval. § 3-2 helsetjenester fra loven. Etter bestemmelsens annet ledd skal også varer og tjenester som omsettes som et «naturlig ledd i» helsetjenesten unntas. Dersom det ikke i utgangspunktet var slik at ytelser skulle vurderes hver for seg, ville denne delen være unødvendig.<sup>10</sup>

Det er en kjensgjerning at næringsdrivende vil søke å tilpasse seg for å komme best mulig ut skatte- og avgiftsmessig. Normalt er det gunstig å få en ytelse som ikke er fritatt for mva til å bli det ved å tilpasse måten den omsettes på. En måte å gjøre dette på er ved å splitte opp ytelser som egentlig hører sammen. For eksempel kan en prøve seg med å skille ut nødvendig opplæring i bruk av et produkt en har kjøpt som en unntatt undervisningstjeneste.

Denne typen unaturlige oppsplittinger vil en unngå. For det første er det uhensiktsmessig for samfunnet at næringsdrivende bruker ressurser på å konstruere avtaler og fakturaer slik at de får endret avgiftsbehandlingen. Ikke bare gir det dårlig samfunnsnytte, det gir også et svekket proveny, kan bidra til konkurransevridning og gå utover nøytralitetsprinsippet, og ikke minst så undergraver det selve systemet med merverdiavgift. Som en følge av dette har lovgiver vedtatt beregningsregler som skal hindre denne typen tilpasninger.

---

<sup>9</sup> Rt. 2014 s. 486.

<sup>10</sup> Eksempelet er hentet fra Oskar Henkow sine betraktninger om tilsvarende innen EU-retten.



## 2.1.2 Beregningsreglene

Etter mval. § 4-1 (1) skal beregningsgrunnlaget ved «omsetning av varer og tjenester» settes til «vederlaget, herunder tilskudd som utgjør en del av prisen på varen eller tjenesten».

En naturlig forståelse tilsier at avgiftsgrunnlaget settes til prisen på ytelsen, men hva som nærmere skal inngå i ytelsen sier bestemmelsen lite om. Bestemmelsen må ses i sammenheng med § 3-1, som gjør all omsetning av varer og tjenester avgiftspliktig, og da ser en at den avgiftspliktige omsetning utgjør beregningsgrunnlaget. Slik var også ordningen etter den eldre lovs § 18, som §§ 4-1 og 4-2 er ment å videreføre.<sup>11</sup>

Nærmere veiledning for vurderingen av hva som er en eller flere omsetninger gir bestemmelsene ikke. Mval. § 4-2 peker imidlertid i retning av at utgangspunktet må være den formelle avtale, og så er også slått fast i praksis.<sup>12</sup> En viss videre veiledning fremgår av de eldre avgiftsvedtakenes § 9, som la til grunn at ingen avgiftsfri del kunne trekkes ut fra den avgiftspliktige omsetning. Etter Rt. 2004 s. 2000 og Ot.prp.nr.76 (2008-2009) må dette anses videreført.

At utgangspunktet må tas i den formelle avtale har gode grunner for seg. Det er et viktig hensyn at loven er enkel å behandle for brukeren, og det er utvilsomt enklest å forholde seg til det som formelt er avtalt. På den annen side ville det ikke tilfredsstillende kontroll- og provenyehensyn om en kun skulle forholde seg til det formelle, da det ville gi et sterkt insentiv til tilpasninger.

I praksis ser en dermed nesten alltid til hva som reelt er omsatt. Som et eksempel kan det vises til Rt. 2004 s.2000, hvor Geelmuynden.Kiese hadde priset ytelsene særskilt på fakturaen, og Høyesterett uttalte at «*det kan ikke ha betydning i denne sammenheng*».

Hva som reelt er omsatt må nødvendigvis bero på en konkret vurdering hvor praksis viser at de fleste omstendigheter rundt transaksjonen vil være av betydning for vurderingen. Et mer konkret avgjørende vurderingstema fikk vi imidlertid med utviklingen av den såkalte «*nødvendig og integrert*» læren, som skal gjennomgås i det følgende.

---

<sup>11</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009).

<sup>12</sup> Rt. 2014 s. 1083.

### 2.1.3 «Nødvendig og integrert-læren»

Siden denne læren stammer fra dommen om Geelmuyden.Kiese i Rt. 2004 s. 2000, så gjennomgås dommen her. Geelmuyden.Kiese er et selskap som arbeider med strategisk rådgivning. I forbindelse med utarbeidelse av selskapers årsberetninger gav de råd om innhold og utforming. Av bekvemmelighetshensyn tilbød en også å få årsoppgavene trykket.

Forholdet er fra før merverdiavgiftsreformen i 2001, så utgangspunktet var at tjenester var unntatt avgift, og varer ilagt avgift. Partene var enige om at selve den trykkede årsberetningen (vare) var avgiftspliktig, så spørsmålet i saken stod egentlig bare om hvorvidt rådgivningselementet (tjeneste) kunne trekkes ut til særskilt behandling.

Høyesterett tok utgangspunkt i mval. § 18 sammenholdt med omsetningsvedtakets § 9, og kom på bakgrunn av dette til at avgiften måtte ilegges ut fra hva som inngikk i den avgiftspliktige omsetning, og at ingen avgiftsfri del kunne trekkes ut.

Spørsmålet ble da om rådgivningen utgjorde en del av avtalen om kjøp av avgiftspliktige årsberetninger. Gjorde den det ville den være avgiftspliktig, og det måtte etter Høyesteretts mening gjelde *«uten hensyn til om de avgiftsfrie innsatsfaktorene er vesentlige etter en absolutt eller en relativ vurdering»*.

Videre kunne det ikke ha betydning at ytelsene var fakturert separat, og det var heller ikke tilstrekkelig at rådgivningen hadde selvstendig verdi om den ble omsatt særskilt. Det avgjørende for Høyesterett ble at det ikke var *«naturlig»* å betrakte rådgivningstjenestene som et avtalt tillegg til den tekniske produksjonen av publikasjonene, fordi den utgjorde en *«nødvendig og integrert»* del av det kunden hadde bestilt. Som en følge av dette var det en sammensatt ytelse, og da skulle en beregnet merverdiavgift på det hele.

Ut fra avgjørelsen kan vi lese at utgangspunktet ved vurderingen av sammensatte ytelser må tas i lovens beregningsregler, og ut fra vurderingen av hva som er *«naturlig»*, ser en at det overordnede vurderingstemaet er hva som reelt er avtalt omsatt mellom partene. Videre vil det være et avgjørende moment for at en ytelse er en del av en sammensatt ytelse dersom den er en *«nødvendig og integrert»* del av denne, og så lenge en kan identifisere omsetningsobjektet så er det uten betydning hvor dominerende de enkelte bakenforliggende ytelser er.

Har en ikke med nødvendige og integrerte ytelser å gjøre, må en falle tilbake på den overordnede vurdering av hva som er avtalt omsatt mellom partene. Dette vil bero på en konkret vurdering, hvor en må se på hvordan omsetningsobjektet fremstår for den alminnelige kunde. I denne sammenheng har praksis lagt stor vekt på hvordan salgsobjektet markedsføres, hvordan ytelsen prises og utformingen av ytelsen.<sup>13</sup>

#### **2.1.4 Unntak og fritak**

Dersom unntak eller fritak skal være avgjørende for avgiftskarakteren, så passer ikke ordlyden i §§ 4-1 og 4-2, da det ikke lenger vil være tale om en «avgiftspliktig omsetning». I dette tilfellet må en ta utgangspunkt i de enkelte unntaksbestemmelser, men for øvrig vil vurderingen bli tilnærmet lik som over. Det samme ønsket om å unngå tilpasninger gjør seg også gjeldende her, siden næringsdrivende like godt kan ha interesse av at en ytelse blir avgiftspliktig som at den blir unntatt.<sup>14</sup> Dette er en følge av at en for å få fradrag for inngående avgift, så må de utgiftene som avgiften knytter seg til være «til bruk i» en avgiftspliktig virksomhet, jf. Mval. § 8-1.

## **2.2 Hvilken avgiftskarakter skal den sammensatte ytelse ha?**

Går den sammensatte ytelse inn under et unntak, fritak e.l, så følger den dettes avgiftskarakter, mens dersom den ikke gjør det, så er den avgiftspliktig etter hovedregelen i § 3-1. Dette følger også av praksis, som i Rt. 2004 s. 2000, hvor en ikke fant det tvilsomt at den trykte årsberetningen var avgiftspliktig, all den tid den var en vare.

Av hensyn til et nøytralt avgiftssystem, skal unntakene tolkes snevert. I ganske mange tilfeller vil dette ikke være et stort problem, da de enkelte bestemmelser i loven eksplisitt utvider virkeområdet. For eksempel er lyd- og lys-tjenester ved konserter unntatt etter § 3-7, fordi de er en «nødvendig» del av ytelsen. Ved anvendelsen av unntak som ikke har slike tillegg som «nødvendig» eller «ledd i», som f. eks. unntaket for finansielle tjenester, har en imidlertid vært svært restriktiv med hvor langt en kan strekke unntaket.

---

<sup>13</sup>F.eks. LG. 2004 s. 10761, LB. 2006 s. 36361 og LB. 2012 s. 52697.

<sup>14</sup> F. eks LG. 2006 s. 41588

Selve metoden lar seg best illustrere med en ytelse som ikke intuitivt lar seg legge i den ene eller andre kategori, som kinderegget. Dette består av sjokolade, en leke og emballasje. De enkelte delene utgjør nødvendige og integrerte deler av omsetningsobjektet kinderegg, så det er ikke tvil om at en har med en sammensatt ytelse å gjøre.

Utgangspunktet må være at alle ytelser i utgangspunktet er avgiftspliktige, så også kinderegget. Spørsmålet blir om det går inn under et unntak, i dette tilfellet den lavere sats for næringsmidler etter mval. § 5-2 (1). Den nærmere vurderingen vil bero på om kinderegget går inn under en snever forståelse av «næringsmiddel». Denne vurderingen må som ved vanlig tolkning og subsumsjon bero på en vurdering hvordan folk flest ville ha oppfattet kinderegget. Hensynet til forutberegnelighet krever det.

De vanskeligste vurderingene finner vi under unntaket for finansielle tjenester, hvor bransjen skaper nye tjenester ved såkalt «bundling». Et eksempel er FSA-avtalene fra Grieg Investordommen.<sup>15</sup> Her omsatte tjenesteyter en kombinasjon av rådgivning og ordreformidling. I dette tilfellet kom lagmannsretten på bakgrunn av det de kaller for «hovedytelseslæren» til at *det viktigste for kunden* var rådgivningen og at det derfor var tale om en avgiftspliktig ytelse.

Resultatet er nok riktig, men som Olsen påviser<sup>16</sup>, fremstår det som tvilsomt om lagmannsretten egentlig har forstått hovedytelseslæren. En enklere tilnærming ville være den metode som er gjennomgått over, ved å si at det var tale om en type ytelse som ikke kan sies å gå inn under unntaket for finansielle tjenester, og at det da er en avgiftspliktig ytelse.

Etter Grieg Investor-dommen kom Rt. 2009 s. 1632. Denne avgjørelsen har underretter, skatteetaten og teoretikere forstått slik at den innfører hovedytelseslæren som gjeldende lære ved vurderingen av sammensatte ytelser. For eksempel går Wroldsen langt i å antyde at resultatet i Rt. 2004 s.2000 burde blitt et annet i dag.<sup>17</sup>

På bakgrunn av dette må dommen i Rt. 2009 s. 1632 gjennomgås, og en må undersøke hvordan norsk praksis har tolket og anvendt dette.

---

<sup>15</sup> LB. 2008 s. 184780

<sup>16</sup> Jim K. Olsen: Skatterett 2013, s. 351.

<sup>17</sup> Marcus Wroldsen: Revisjon og Regnskap nr. 6 2014.

# 3 Norsk rett fra og med 2009

## 3.1 Hovedytelseslæren innføres?

### 3.1.1 Sundal Collier-dommen

ABG Sundal Collier ASA og Carnegie ASA er to verdipapirforetak som i 2004 begge bidro til fusjonen mellom Gjensidige NOR ASA og DnB Holding ASA. Carnegie hadde i tillegg bidratt til salget av Carmeda AB for Hydro, og Ergo Bluegarden AS for Posten. For Høyesterett var sakene forent, og tvisten stod om verdipapirforetakenes bistand til fusjonen var en unntatt meglertjeneste, eller en avgiftspliktig rådgivningstjeneste. Samtidig var det samme spørsmålet oppe når det gjaldt Carnegies rolle ved salget av de to selskapene.

Det var ikke tvil om at verdipapirforetakene hadde ytt både rådgivningstjenester og meglertjenester, og at det var en sammensatt ytelse. Tvisten stod således bare om ytelsens avgiftskarakter.

I avgjørelsen viser Høyesterett ganske tydelig til at finansrettens område er spesielt, og at både forarbeider og etterarbeider peker på at en på dette området, av konkurransehensyn, må følge EU-retten. På bakgrunn av dette viser Høyesterett til vurderingstemaet for tilsvarende situasjon i EU-retten, og uttaler at dette også er «dekkende for norsk rett».

Deretter formuleres vurderingstema som en vurdering av hva som har vært det avgjørende for kunden, før Høyesterett går inn i en faktisk vurdering av dette, med fokus på hva som fremgår av mandatavtalen. Etter denne vurderingen kom domstolen til at den dominerende ytelse var rådgivningen, ikke meglertjenestene.

Etter dommen har det fremstått som noe uklart hvilken betydning den skal tillegges. Innfører den EU-rettens hovedytelseslære, og er det i tilfellet meningen at den også skal anvendes utenfor unntaket for finansielle tjenester?

### 3.1.2 Dommens betydning og rekkevidde

Først kan det poengteres at Høyesterett selv ser ut til å mene at de anvender en hovedytelseslære. Den første antydningen får vi i avsnitt 45 hvor domstolen tilsynelatende ser ut til å være enig med partene i at «det må foretas en samlet vurdering av hva som er det dominerende element». Enda klarere blir det i avsnitt 55 hvor en etter å ha sitert Ludwigdommen fra ECJ, uttaler at «dette er etter mitt syn også dekkende for norsk rett», hvorpå det uttales at det avgjørende er «hva som fra oppdragsgiver er hovedsiktemålet». All tvil om at Høyesterett anvender en hovedytelseslære elimineres i avsnitt 56, hvor det uttales at «Det må tas stilling til om det er utført en meglerfunksjon, og eventuelt hva som var *hovedytelsen* i den samlede tjeneste».

Spørsmålet er imidlertid om det Høyesterett gjør avviker fra allerede gjeldende rett. Enkelte ser ut til å være av den oppfatning<sup>18</sup>, og det ville vel ikke være noen grunn for merverdiavgiftshåndboken å vise til at Rt. 2009 s.1632 innfører en hovedytelseslære dersom den alt fantes fra før. For å få rede på dette er det ikke tilstrekkelig å se på Høyesteretts terminologi, en må se nærmere på hvilket vurderingstema som faktisk anvendes på forholdet.

Utgangspunktet finner vi i dommens avsnitt 55, hvor førstvoterende uttaler at vurderingen vil bero på «hva som fra oppdragsgivers side er hovedsiktemålet med tjenestene fra den enkelte tjenesteyter isolert sett». Tilsynelatende er dette en rent subjektiv vurdering.

Et vurderingstema basert utelukkende på kundens mål ville imidlertid være dypt utilfredsstillende, først og fremst av kontroll- og provenyehensyn. Siden merverdiavgiften er en sisteleddsavgift er det normalt kunden selv som har mest å tjene på at ytelser blir unntatt avgift. Dermed ville en gi et incentiv til tilpasninger dersom en lot det være opp til kundens grunner alene å avgjøre en ytelses karakter.

Med dette i bakhode kan en også se at Høyesterett i realiteten legger et mer objektivt vurderingstema til grunn, som ligner meget på ECJs lære, nemlig at en skal foreta en objektiv vurdering, sett gjennom øynene til en gjennomsnittsforbruker, av transaksjonens karakter. Dette blir klart når en ser at den videre drøftelsen omhandler hvordan mandatbrevene må forstås, og at en ikke uten videre legger til grunn kundens oppfatning av forholdet.

---

<sup>18</sup> Wroldsen antyder at resultatet i Rt. 2004 s. 2000 ville blitt et annet i dag.

Spørsmålet blir så om det å ta utgangspunktet i avtalen mellom partene for å foreta en objektiv vurdering av hva som for den gjennomsnittlige kunde var avgjørende, avviker fra gjeldende rett før dommen. Etter det som ble sagt under kapittel 2, er det vel lite tvilsomt at svaret på dette blir negativt.

Avtalen mellom partene som utgangspunkt, og en objektiv vurdering av transaksjonen med fokus på hvordan den fremstår for den gjennomsnittlige kunde er den alminnelige tilnærming i norsk avgiftsrett, det har bare ikke blitt kommunisert på en pedagogisk treffende måte. Det er klart rom for en slik forståelse i ordlyden både til §§ 4-1 og 4-2, og til de enkelte unntak, og i praksis har en sett på hvordan ytelsen fremstår for den gjennomsnittlige kunde eksplisitt i det minste tilbake til Rt. 2004 s.2000. De vurderinger som foretas i Sundal Collier-dommen avviker altså ikke noe særlig fra allerede gjeldende rett.

Forskjellen ligger i den metodiske tilnærmingen. I Sundal Collier-dommen hopper en over vurderingen av hva som er avtalt omsatt, og går direkte inn på en konkret vurdering av hva som er ytelsens dominerende element. Dette er en tilnærming som ligger langt nærmere ECJ enn norsk rett. Ved denne tilnærmingen mister en fort en del av fokuset på at avgift er hovedregelen og at unntak skal tolkes snevert. Subsumsjonen hadde kanskje ikke blitt veldig annerledes i akkurat dette tilfellet, men avviket i metode kan få betydning i andre sammenhenger.

Det fremstår som rimelig klart at Høyesterett i dommen, har et veldig ensidig fokus på hva som for kunden objektivt sett har fremstått som det dominerende med ytelsen. Dette er heller ikke det eneste punktet hvor en legger seg tett opptil EU-retten, og påpeker dette eksplisitt. Ser en samlet på avgjørelsen, og kanskje på drøftelsen av meglerrollen spesielt, skinner det ganske klart igjennom at Høyesterett legger ECJs lære til grunn for de finansielle tjenester. Dersom Høyesterett mente at norsk rett var tilstrekkelig, og at EU-retten ikke spilte noen rolle her, så ville det jo kun være egnet til å forvirre når en så til de grader trekker EU-retten inn i saken.

Dommens prejudikatsvirkning må imidlertid ikke strekkes for langt. Det er ikke grunnlag for å trekke større slutninger angående rettkildebildet på området enn det Høyesterett gjør selv i avsnitt 48. Her uttales at praksis ved EU-domstolen vil være «en tungtveiende rettskilde ved tolkningen av unntaket i § 5 b nr. 4 bokstav e)».

Ut fra dette kan en lese at Høyesterett mener at EU-retten på området for de finansielle tjenester skal tillegges tung vekt som rettskilde. Det i seg selv er å gå ganske langt, all den tid fremmed rett etter alminnelig juridisk metode ikke har større vekt enn som inspirasjonskilde, sammenholdt med det faktum at merverdiavgiften ikke er en del av EØS-avtalen. Samtidig kan en ut fra samme avsnitt se at dommen ikke kan være noe prejudikat for at EU-retten skal kunne tjene som primært rettsgrunnlag på området. Dette fremgår klart av at det er den norske bestemmelsen Høyesterett tar utgangspunkt i.

At en etter denne avgjørelsen ikke kan slutte at en nå kan anvende EU-retten som primært rettsgrunnlag blir også bekreftet i Rt. 2012 s.1488, når det klart uttales at merverdiavgiften ikke er en del av EØS-avtalen, og at avgjørelsen dermed må bero på de norske bestemmelser. Det kan da selvfølgelig innvendes at avgjørelsen ikke omhandlet unntaket for finansielle tjenester, og at den således ikke kan være avgjørende for dette området spesielt. Uttalelsen er imidlertid generell, og det som alt er sagt over må i seg selv være tilstrekkelig til å begrunne at EU-retten ikke kan være primært rettsgrunnlag.

På den andre siden kan det heller ikke være tvil om at en på området for finansielle tjenester nå må kunne strekke seg langt for å følge ECJs lære. Spørsmålet er hvor langt, og ikke minst hvilken betydning ECJs lære skal ha mer generelt på avgiftsrettens område. Før en går videre til disse vurderinger anses det hensiktsmessig å se hen til hvordan gjeldende rett har blitt oppfattet i praksis og teori etter 2009.

## **3.2 Praksis etter 2009**

### **3.2.1 Innledning**

Det mest interessante innen nyere praksis finner vi i to dommer fra lagmannsrettene, som begge behandler temaet sammensatte ytelser utenfor området for finansielle tjenester. Dette gjelder den såkalte Regus-dommen<sup>19</sup> og Bailine-dommen.<sup>20</sup> I det følgende vil disse bli benyttet til å illustrere hvordan gjeldende rett på området har blitt oppfattet og anvendt.

---

<sup>19</sup> LB. 2011 s. 179629

<sup>20</sup> LB. 2012 s. 52697



### 3.2.2 Regus-dommen

Regus Business Center AS (Regus) drev med utleie av cellekontorer i en form for pakkeløsning hvor en foruten et møblert cellekontor også fikk del i felles posthåndtering, strøm, resepsjon, og fellesarealer. Avtalene ble inngått samlet i en grunnpakke.

Regus var ikke frivillig registrert etter mval. § 2-3, og fakturerte sine leietakere uten utgående avgift på utleien av cellekontoret, men med avgift på de resterende ytelsene. Skatteetaten på sin side mente at det var tale om en sammensatt ytelse, og at det hele måtte gå inn under unntaket for fast eiendom etter § 3-11. Regus anførte prinsipalt at ytelsene måtte splittes, eller subsidiært dersom retten kom til at det var en samlet ytelse, så måtte hele være avgiftspliktig.

Det er verdt å merke seg at Regus for tingretten hadde anført hovedytelseslæren, men at denne anførselen ble droppet for lagmannsretten med den begrunnelse at det ikke var rettslig grunnlag for en slik lære. Lagmannsretten på sin side baserte seg på en tolkning av selve unntaket. Enkelt nok mente lagmannsretten at alle elementene var unntatt fordi de var omsatt som «ledd i» utleien av fast eiendom.

Lagmannsretten viste riktig nok til CPP-dommen og påpekte at uttalelsene fra denne ville kunne virke veiledende. Retten var imidlertid rask med å påpeke at EØS-retten ikke er en del av norsk rett, og at det var ordlyden i det norske unntaket som var rettslig grunnlag.

På bakgrunn av en samlet vurdering kom lagmannsretten til at det i dette tilfellet var tale om en sammensatt ytelse, hvor det hele var unntatt utleie av fast eiendom. Her bygget retten på at ytelsene var «*nødvendige for og integrerte*» i hverandre, og at det ikke var «*naturlig*» å skille dem ad. Det hadde ikke betydning at de avgiftsbelagte elementene utgjorde 62 % av verdiene, så lenge de var utleie av et kontorlokale de andre ytelsene var en integrert del av, og at det var slik at disse ytelsene ikke ville ha noen verdi uten den faste eiendom.

Som vi ser anvendes ikke hovedytelseslæren, men alminnelig juridisk metode hvor en forholder seg til ordlyden sammenholdt med Rt. 2004 s.2000. Det vises riktig nok til CPP, men ut fra måten det blir gjort på er det nærliggende å tolke dette som et pedagogisk hjelpemiddel snarere enn noen tungtveiende rettskilde.

### 3.2.3 Bailinedommen

Skandinavisk Helseservice og deres franchisetakere drev med figurforming av kvinner etter Bailine-metoden. Denne metoden bestod i hovedsak av bruk av en datastyrt treningssimulator, fysisk trening og opplæring i slankemetoder. Bailinesalongene hadde rapportert inn det hele som unntatte ytelser da de mente at drev med helsetjenester og idrett, jf. mval. §§ 3-2 (1) og 3-8 (2). Fylkesskattekontoret på sin side mente at virksomheten var avgiftspliktig skjønnhetspleie.

Et hovedpoeng var om hovedytelseslæren kom til anvendelse. Lagmannsretten viste til Grieg Investor-dommen, Geelmuyden.Kiese-dommen og Sundal Collier-dommen for å illustrere hva hovedytelseslæren er og at den kom til anvendelse. Som vurderingstema endte retten opp med å spørre hva som «særlig karakteriserer» ytelsen, med særlig vekt på «kundens formål». Lagmannsretten er imidlertid påpasselig med å få frem at de vurderer kundens formål etter en objektivisert vurdering.

Ser vi ut over bruk av terminologi, ser vi at lagmannsrettens vurdering avviker noe fra gjeldende rett før 2009. Etter alminnelig metode ville en ha tatt utgangspunkt i at alt i prinsippet er avgiftspliktig og at unntak skal tolkes snevert, før en hadde tolket unntaket for helsetjenester og subsumert under det.

En slik tolkning ville naturlig nok kunne inneholde vurderinger av hvordan ytelsen fremstår utad. Det er jo egentlig en del av det en spør etter når en vurderer den naturlige forståelse av bestemmelsens ordlyd. Er dette noe som folk flest ville anse for å være en helsetjeneste? Til forskjell fra slik en kan se ut til å ha oppfattet hovedytelseslæren i norsk rett<sup>21</sup>, har en imidlertid en klar presumsjon for avgiftsplikt ved denne tolkningen.

Det lagmannsretten her gjør ligger nærmere EU-retten. En hopper over å tolke lovens unntak, og går heller direkte inn på en mer løs vurdering av hva som særlig karakteriserer ytelsen. Resultatet er det ikke noe i veien med. En kommer til at helseelementet ikke er den dominerende del av ytelsen, og at hovedytelsen er elektrodemaskinen. Dermed blir hele ytelsen avgiftspliktig. Et slikt resultat er imidlertid ikke avhengig av noen EU-lære, da en ville ha kommet til det samme ved bruk av alminnelig norsk juridisk metode. Dette ser

---

<sup>21</sup> Tilsynelatende går f.eks. Wroldsen direkte inn i en vurdering av ytelsens dominerende element, og det er vanskelig å få øye på klare presumsjoner i hans artikkel.

lagmannsretten også ut til å ha oppdaget, siden de uttaler at «Det synes således at det som nå betegnes som hovedytelseslæren også kan forstås som en tolking av merverdiavgiftsloven § 18 – i hvert fall for de tilfeller hvor en ellers unntatt ytelse skal inngå i avgiftsgrunnlaget.»

### **3.2.4 Teorien**

De siste årene har vi som vist til tidligere fått to artikler som omhandler sammensatte ytelser. Olsen trekker skatteetatens oppfatning i tvil og gir uttrykk for at det overhode ikke er hjemmel for å anvende hovedytelseslæren i norsk rett, mens Wroldsen ser ut til å gå inn for en generell anvendelse av hovedytelseslæren.

### **3.2.5 Oppsummert**

Det vi kan konstatere er at oppfatningen spriker noe i praksis og teori etter 2009. Foruten Olsens artikkel peker imidlertid det meste i retning av at hovedytelseslæren ble innført på finansrettens område ved Sundal Collier-dommen.

Som Regus-dommen viser er det imidlertid ikke åpenbart at læren også strekker seg utenfor området for finansielle tjenester, og det er heller ikke åpenbart at den læren som en har anvendt i norsk rett etter 2009 er helt i tråd med EU-retten, slik en har hevdet. Som vi ser ut fra Bailine-dommen virker til og med lagmannsretten noe usikker på om det er den helt store forskjellen mellom lærene.

For å få rede på hvorvidt det egentlig er EU-rett som er innført i norsk rett, hva dette eventuelt innebærer, og hvorvidt det er en retning norsk rett bør gå i, blir det nødvendig å foreta en gjennomgang av rettstilstanden i EU.

# 4 EU-retten

## 4.1 Utgangspunkter

Merverdiavgiftsplikten reguleres i EU ved Rådskonklusjon 2006/112/EØF. Konklusjonen er et minimumskonklusjon, som gir medlemstatene en viss frihet i gjennomføringen av reglene. Som en følge av at konklusjonen kun trekker opp de store linjene, har den lære som benyttes blitt utviklet av ECJ. Denne utgreiingen av gjeldende rett i EU vil således måtte bero på en gjennomgang av ECJs «Case law».

Det klare utgangspunktet for ECJ er at hver levering i utgangspunktet er selvstendig og uavhengig.<sup>22</sup> Domstolen er imidlertid alltid rask med å påpeke at en slik oppdeling ikke alltid vil være tilfellet når ytelsene ikke er uavhengige av hverandre. For vurderingen av når slike ytelser skal behandles sammen har ECJ tilsynelatende utviklet to forskjellige lærer. For det første har en utviklet en lære fra dommen om Card Protection Plan som vi kan kalle «hovedytelseslæren», og deretter har en utviklet en lære om det vi kan kalle «sammensatte ytelser» i dommen om Levob og OV Bank.

## 4.2 To utviklingslinjer

### 4.2.1 “Hovedytelseslæren”

Denne læren finnes det spor av tilbake til 1979<sup>23</sup>, men det var først med dommen om Card Protection Plan (heretter CPP) i 1999 at det ble formulert et mer generelt virkende vurderingstema.<sup>24</sup>

CPP Ltd. var et selskap som leverte en pakkeløsning bestående av en rekke tjenester, hvor de viktigste var forsikring mot tap av kort, og føring av et korregister. Det var ikke tvil om at forsikringsdelen isolert sett var unntatt avgift, mens føringen av kortregisteret isolert sett var avgiftspliktig. Spørsmålet var om ytelsene måtte vurderes samlet, og hvilken avgifts karakter en eventuelt samlet ytelse ville få.

---

<sup>22</sup> F. eks. C-224/11.

<sup>23</sup> C-126/78

<sup>24</sup> C-349/96.

Domstolen foretok her en vurdering av hva som «*særlig karakteriserer*» den aktuelle transaksjon sett gjennom øynene til en gjennomsnittsforsbruker, slik at en kunne få rede på om de ble levert en eller flere hovedytelser. I denne sammenheng måtte ytelse vurderes sammen der hvor en eller flere ytelse var subsidiære i forhold til hovedytelsen slik at de måtte følge dennes avgiftskarakter. I forlengelsen av dette kom retten til at en ytelse ville være subsidiær der hvor den for kunden ikke var et mål i seg selv, men kun et middel til å nyte hovedytelsen bedre.

Denne læren er fulgt opp i en rekke dommer av ECJ, som f.eks. Volker Ludwig<sup>25</sup>, Field Fisher Waterhouse<sup>26</sup> og RR Donnelley Global Turnkey Solutions.<sup>27</sup>

#### **4.2.2 Læren om “sammensatte ytelse”**

Denne læren dukket først opp i dommen om FG-linien<sup>28</sup>, hvor en på bakgrunn av en vurdering av hva som var den sammensatte ytelses overveiende del, kom til at matservering i en restaurant var en tjeneste og ikke en vare. Læren ble videreutviklet i Levob og OV Bank i 2005.

Levob Verzekeringen BV var et nederlandsk forsikringselskap som hadde kjøpt et edb-program fra et amerikansk selskap. Standardsoftwaren kunne ikke brukes av Levob slik den forelå, og derfor ble det inngått en avtale om tilpasninger av programvaren, blant annet ved oversetting til nederlandsk og opplæring av ansatte.

Det var av avgjørende betydning for hvilket land en hadde avgiftsplikt til hvorvidt det var tale om en vare eller en tjeneste. Var det en vare, skulle avgiften oppkreves i USA, men dersom det var en tjeneste, skulle den oppkreves i Nederland. Siden USA ikke har merverdiavgift, var det naturlig for Levob å hevde at selve programmet var en vare, mens tilpasningen var en tjeneste og at de to ytelsene måtte vurderes separat. Nederlandske avgiftsmyndigheter hevdet på sin side at det var tale om en samlet tjenesteytelse.

Retten tok utgangspunkt i at vurderingen må bero på hva som «*særlig karakteriserer*» den aktuelle transaksjonen, men kommer til at ingen av ytelsene har en slik subsidiær karakter

---

<sup>25</sup> C-453/05

<sup>26</sup> C-392/11

<sup>27</sup> C-155/12.

<sup>28</sup> C-231/94.

som i CPP-dommen. Domstolen finner imidlertid at ytelser også må vurderes sammen der hvor flere ytelser sett gjennom øynene til en gjennomsnittsforbruker er «*så nært forbundet at det ville være kunstig å splitte dem.*»

Her kunne en ikke se ytelsene hver for seg, da de i så tilfellet ville være funksjonsløse. Dataprogrammet var ubrukelig uten tilpasninger, og tilpasningene var meningsløse uten programmet. Som en følge av dette mente ECJ at en hadde med en sammensatt ytelse å gjøre. Spørsmålet videre ble da hvilken avgiftskarakter ytelsen skulle ha.

Dette måtte ifølge ECJ bero på en identifisering av ytelsens «*fremherskende omstendigheter*». Her viser domstolen til en helhetsvurdering hvor alle omstendigheter rundt transaksjonene vil være relevante. I denne konkrete saken legges det tilsynelatende særlig vekt på de enkelte ytelsers betydning for kunden, og det konkluderes til slutt med at tilpasningene måtte være avgjørende for avgiftskarakteren når den ut fra *omfang, varighet og kostnad* er avgjørende for anvendelsen av softwaren.

## 4.3 Gjeldende rett i EU i dag

### 4.3.1 En eller to lærer?

Ved første øyekast kan det se ut til at sammensatte ytelser behandles etter to forskjellige lærer i EU. Domstolen selv kan se ut til å legge dette til grunn, som i RR Donnelley, hvor det vises til læren om «*sammensatte ytelser*», før en så sier at det «*desuden*» er tale om en samlet ytelse når en ytelse er «*subsidiær*» sett opp mot hovedytelsen. Olsen hevder også at det er tale om to forskjellige lærer,<sup>29</sup> og Henkow behandler det som to forskjellige lærer i sin artikkel<sup>30</sup>, men påpeker at det er en flytende overgang mellom de to.

Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om ikke dette skillet egentlig er en fiksjon. Etter Levob-læren er det overordnede vurderingstemaet hvorvidt det er slik nær sammenheng mellom ytelsene at de ikke unaturlig bør splittes opp slik at en kan forrykke

---

<sup>29</sup> Olsen s. 329.

<sup>30</sup> Henkow s. 184.

merverdiavgiftssystemets sammenheng. Etter CPP-læren er vurderingstema hvorvidt en ytelse er subsidiær i relasjon til en hovedytelse.

Med denne hovedytelseslæren mener en at ytelser som ikke i seg selv er nødvendige eller et selvstendig mål for kunden skal vurderes sammen med den aktuelle hovedytelsen. Ser en dette opp mot det overordnede vurderingstemaet i Levob-læren, så er det ingen motsetning her. Det er jo nettopp blant annet i de tilfeller hvor en ytelse er et vedheng til en annen, at en kan tale om ytelser som har så nær sammenheng at de ikke bør splittes unaturlig. Den tilnærmingen som følger av CPP-dommen, kan således fint gå inn under den mer vide lære fra Levob-dommen.

En slik tilnærming er egentlig bare et pedagogisk virkemiddel, og rokker ikke ved noe av det som alt følger av gjeldende rett fra ECJ. Domstolen selv gir også uttrykk for at det i det minste ikke er noe tett skille mellom de «to lærene». Hvorfor skulle domstolen ellers i nesten enhver sak de får opp om sammensatte ytelser vise til begge? Det ville jo være klart unødvendig om det bare var den ene som var anvendelig, og i noen tilfeller er det heller ikke helt klart hvilken lære som anvendes, jf. f.eks. *Graphic Procede*.<sup>31</sup>

Et skille slik mellom en lære om «hovedytelser» og «sammensatte ytelser» er heller ikke hensiktsmessig terminologisk. Domstolen selv benytter uttrykket *hovedytelsen* også når den anvender den tilnærmingen som følger av Levob-dommen, og det må da være mer treffende å benytte betegnelsen på en samlet lære.<sup>32</sup>

### 4.3.2 Når vurderes ytelser samlet?

Av sjetten avgiftsdirektiv artikkel 2 fremgår det at hver ytelse i prinsippet er særskilt og uavhengig, og etter praksis er det like sikkert at alle omstendigheter vedrørende transaksjonen må med i vurderingen. Det overordnede vurderingstemaet vil være hvorvidt det er slik *nær økonomisk sammenheng mellom ytelsene at det ville være unaturlig å splitte dem med fare for å forrykke merverdiavgiftssystemet*.

ECJ behandler dette som et enkelt vilkår, men i realiteten kan en også se det to kumulative vilkår for å behandle ytelser samlet. Det må være:

---

<sup>31</sup> C-88/09

<sup>32</sup> Levob, premiss 20.

- Så nær sammenheng mellom dem at det blir unaturlig å splitte dem

og

- Det må stride mot merverdiavgiftssystemet å splitte ytelsene.

Det må imidlertid påpekes at dersom det er unaturlig å splitte en ytelse, så vil det i de aller fleste tilfeller være slik at det også vil stride mot systemet å splitte den, fordi det ville bryte med nøytralitetshensynet. Skulle det finnes tilfeller hvor det er unaturlig å splitte en ytelse, men det ikke ville stride mot systemet å gjøre det, så må vel vilkåret allikevel gis selvstendig betydning, da hele begrunnelsen for regelverket om samlet behandling av ytelser da ville falle bort.

Etter omstendighetene er det naturlig å tolke ECJ slik at det først og fremst er en slik skranke vilkåret om ikke å forrykke avgiftssystemet setter, og at den sentrale vurderingen i de fleste saker alene vil bero på om det er slik nær økonomisk sammenheng mellom ytelsene at det ville være unaturlig å splitte dem. Ut fra praksis er det også helt sikkert at alle deler av denne vurderingen må foretas ut fra synsvinkelen til den gjennomsnittlige forbruker.

Ved vurderingen ser en hen til den tilnærming som ECJ anvender i CPP-dommen. Dersom en har med en subsidiær ytelse i forhold til en hovedytelse, så vil det være tale om en sammensatt ytelse, fordi det da er slik nær sammenheng mellom dem at det ville være unaturlig å splitte dem opp. Dette vil alltid være tilfellet der hvor en ytelse ikke er et mål i seg selv, men bare et middel til bedre å nyte hovedytelsen.

Skulle tilfellet være slik at en har med flere ytelser som ikke kan sies å være subsidiære i forhold til hverandre, så må en se hen til om de allikevel kan sies å ha slik nær sammenheng at de må vurderes sammen, og etter ECJs praksis vil dette måtte bero på en konkret vurdering av hvorvidt det fremstår for gjennomsnittsforbrukeren som en samlet ytelse. Her må alle omstendigheter ved transaksjonen trekkes inn. Særlig vil en fort måtte komme til at det er tale om en samlet ytelse der hvor de forskjellige elementene er nødvendige og integrerte i hverandre.



### 4.3.3 Hvilken avgiftskarakter skal den sammensatte ytelse ha?

Dersom en kommer til at en har med en hovedytelse og en subsidiær ytelse å gjøre er saken enkel. Da følger den subsidiære ytelsen hovedytelsens avgiftskarakter. Dersom en ikke har med subsidiære ytelser å gjøre, men ytelser som allikevel må ses i sammenheng, blir vurderingen noe mer krevende.

Vurderingen vil måtte være konkret og alle omstendigheter vil være relevante. Det avgjørende vil være hva som sett gjennom øynene til gjennomsnittsforbrukeren må sies særlig å karakterisere den aktuelle ytelsen. Sagt med andre ord blir det en sammensatt vurdering av hva som må sies å være *den dominerende del av ytelsen*.

I norsk rett kan en få det inntrykk at den enkelte ytelses betydning for kunden alene vil være avgjørende. Wroldsen fremstiller det for eksempel som at vurderingen beror på hva gjennomsnittskunden er ute etter.<sup>33</sup> Som eksempel i norsk rett benytter han Rt. 2004 s.2000, og antyder at dersom hovedytelseslæren hadde blitt anvendt på dette faktum så hadde konklusjonen blitt en annen, fordi det er lite sannsynlig at kunden «gikk til herr Geelmuyden for hans trykkerikunnskaper».

Dette er en misoppfatning som kan henge sammen med at en i norsk rett kun har hatt Sundal Collier-dommen av tungtveiende interne rettskilder å forholde seg til, og at denne avgjørelsen omhandler finansunntaket. Som en følge av dette blir det naturlig for Høyesterett i avgjørelsen å se hen til dommer fra ECJ om tilsvarende tema, som CPP-dommen og Ludwig-dommen. I disse avgjørelsene benytter en den subsidiærvurderingen som ble utarbeidet i CPP-dommen, og i disse vurderingene har ECJ en tendens til å fokusere tungt på ytelsens betydning for kunden.

Ser en nærmere på ECJs praksis, ser en imidlertid at ECJ ikke legger avgjørende vekt på det ene eller andre momentet. I Levob-saken ser det riktig nok ut til at det ble avgjørende at tjenesteelementet var av avgjørende betydning for å benytte softwaren, men det er grunn til å tro at det nok også spilte en stor rolle at tjenesteelementet her var både større i omfang, varighet, og kostnader enn varen. Snur en på det, så var det nok vel så viktig for kunden å få dataprogrammet, da tjenesteelementet ville være meningsløst uten. Det er derfor grunn til å tro at ECJ har vært noe uheldig med formuleringen heller enn at de har ment at det avgjørende

---

<sup>33</sup> Wroldsen, siste side.

moment skal være viktigheten for kunden alene. En pekepinn i denne retning får en også i dommens konklusjon, hvor det eksplisitt sies at tilpasningen er avgjørende når den ut fra omfang, varighet og kostnad er avgjørende for anvendelsen av softwaren.

I *Graphic Procede* nevnes alle de fire momentene som relevante, og det skilles ikke mellom dem. Samtidig kan en se ut fra Aktiebolaget NN<sup>34</sup> at heller ikke prisen i seg selv er avgjørende, men når de andre momentene i den saken ikke var tungtveiende nok, så var det den del av ytelsen som utgjorde 80-85 % av kostnadene som var fremherskende. I *Město Žamberk*<sup>35</sup> uttaler en at ved vurderingen av hvorvidt et vannland er en sportsaktivitet eller ikke, vil det måtte foretas en konkret vurdering av vannlandets utforming og fasilitetenes innretning, antall og betydning for vannlandet. At noen kunder ikke har til hensikt å benytte den ytelse som er dominerende kan ifølge domstolen ikke endre på dette. Det er altså tale om en helhetlig konkret vurdering hvor en vanskelig kan si at et moment er veldig mye mer tungtveiende enn de andre, men hvor særlig fire momenter har vært fremtredende i praksis:

- Den enkelte ytelses betydning for kunden
- Den enkelte ytelses omfang
- Den enkelte ytelses varighet
- Den enkelte ytelses andel av den sammensatte ytelses kostnad

## 4.4 Veien videre

Tidligere har vi sett hvordan sammensatte ytelser ble behandlet i norsk rett før 2009, hvordan de behandles etter 2009, og hvordan sammensatte ytelser behandles i EU. Med dette som bakgrunn kan det tas stilling til hvorvidt hovedytelseslæren i norsk rett er den samme som ECJs lære, hvorvidt ECJs lære avviker fra den alminnelige norske lære, og hvorvidt ECJs hovedytelseslære er gjeldende rett i Norge både generelt for sammensatte ytelser, og spesielt for finansunntaket.

---

<sup>34</sup> C-111/05

<sup>35</sup> C-18/12.

# 5 Norsk retts forhold til EU-retten

## 5.1 Utgangspunkter

### 5.1.1 Anvendelsen av hovedytelseslæren i norsk rett

Et spørsmål som reiser seg er om norsk retts anvendelse av hovedytelseslæren sammenfaller med ECJ, når en f. eks. i Grieg investor kan fremstå som noe vakkende i anvendelsen av den, og en senere i Bailinedommen viser til denne avgjørelsen. En bør imidlertid være forsiktig med å trekke bastante slutninger om hvorvidt norsk rett anvender ECJs lære fullt og helt eller ikke, all den tid det til nå er begrenset med praksis på området, og det ikke har vært nødvendig og behandle alle aspekter av hovedytelseslæren i de avgjørelser som foreligger så langt.

En må nok kunne legge til grunn at norske domstoler har ment å anvende hovedytelseslæren slik den er utviklet av ECJ. Om det ikke var tilfellet ville en jo i Bailinedommen ha anvendt de norske bestemmelser, da en var oppmerksom på at de kunne være anvendelige på tilfellet.

Som en følge av dette legges det til grunn at det er ECJs hovedytelseslære som anvendes i norsk rett.

### 5.1.2 Forholdet mellom alminnelig norsk rett og hovedytelseslæren

Ved vurderingen av hvorvidt en har med en sammensatt ytelse å gjøre er det ikke større avvik. Når det kommer til den sammensatte ytelses avgifts karakter, er det imidlertid noen viktige forskjeller. I Norge har en som vist hatt konsekvent fokus på at hovedregelen er avgiftsplikt. Dette følger naturlig av at lovens beregningsregler setter vurderingstema til den avgiftspliktige omsetning, og at alle ytelser i utgangspunktet er avgiftspliktige etter § 3-1. Som en konsekvens av dette har det vært slik, at dersom en kan identifisere hvilken ytelse som blir dannet av andre bakenforliggende, så er den samlede ytelsen avgiftspliktig, så sant den ikke går inn under et snevert fortolket unntak.

I utgangspunktet skulle tilvarende følge av EU-retten. Systemet er omtrent likt, og ECJ er normalt påpasselig med å påpeke at avgift er hovedregelen og at unntak skal tolkes snevert. Hvorvidt det er realitet i dette er imidlertid ikke like sikkert. Flere dommer viser nemlig til en

mer sammensatt vurdering som kan se ut til å ikke ha noe tyngdepunkt fra starten av. Som eksempel kan det vises til Graphic Procède. Her benyttes en helhetsvurdering basert på fire momenter, men en sier ingenting om at det skal mer til for å konstatere unntak enn avgiftsplikt, og en holder seg heller ikke til noen tolkning av ordlyd.

Grunnen er sannsynligvis at en i EU-retten ikke bare har et problem knyttet til avgift eller ikke avgift, slik vi har i Norge. En har også et problem knyttet til leveringssted, som ikke er avgjørende for hvorvidt det blir avgift eller ikke, men for hvilket medlemsland som har krav på avgiften. Etter sjetten avgiftsdirektiv beror leveringsstedet i stor grad på hvorvidt en har med en vare eller en tjeneste å gjøre, og en stor del av ECJs hovedytelseslære stammer fra denne typen vurderinger.

Problemet er at en i EU benytter samme lære når en vurderer avgiftsplikt og leveringssted. Når en skal vurdere leveringssted kan en imidlertid ikke ta utgangspunkt i presumsjoner. Den ene medlemsstaten må være like god som den annen. Denne relativiseringen er, når en anvender samme vurderingstema, nødt til å smitte over på vurdering av avgiftsplikt kontra ikke avgiftsplikt, selv om en i mange saker påpeker at unntak skal tolkes snevert.

Dette er nok grunnen til at en sitter igjen med et inntrykk av at EU-retten til tider legger opp til en mer bred vurdering uten tunge presumsjoner, samtidig som en går rett inn i vurderinger av hva som er den dominerende ytelsen snarere enn å vurdere hva som er avtalt omsatt. På denne måten mister en fokus på at hovedregelen er avgiftsplikt og at unntak skal tolkes snevert, og i mange konkrete saker fra ECJ er det vanskelig å se at den anvendes noe presumsjon i den ene eller andre retning.

Som vi ser er de to systemer i hovedsak like, men det er vesentlige avvik i den metodiske tilnærmingen mellom alminnelig norsk rett og ECJ. Skal en i norsk rett for fremtiden følge ECJ, må det kunne antas at det i større grad en tidligere vil føre til at sammensatte ytelser unntas fra avgift, noe som vil bli påvist under. Hvorvidt hovedytelseslæren kan være gjeldende rett vurderes i det følgende.

## 5.2 Generelt for sammensatte ytelser

### 5.2.1 Utgangspunkter

Som nevnt må en ha klart for seg at merverdiavgiften ikke er en del av EØS-avtalen, og at det ikke fra lovgivers side er gitt uttrykk for at det skal foretas noen frivillig harmonisering.<sup>36</sup> I utgangspunktet kan en da ikke anvende en lære, utarbeidet av et overnasjonalt organ i en organisasjon som Norge ikke er en del av, som en del av norsk rett. Det ville i prinsippet være suverenitetsavståelse, og klart i strid med Grl. § 115.

Det er imidlertid tale om å anvende ECJs lære som et tungtveiende tolkningsmoment ved anvendelsen av norsk rett, ikke primært rettsgrunnlag. Innledningsvis må en da se hen til hvorvidt det er rom for den forståelse som følger av EU-retten i de norske lovbestemmelsene på området.

Utgangspunktet må være §§ 4-1 og 4-2. Som tidligere vist er § 4-1 en forholdsvis vag bestemmelse som må utfylles med §§ 4-2 og § 3-1. Allikevel gir den ikke annen veiledning enn at det er det som er avtalt omsatt som skal avgiftsbelegges med alminnelig sats. Den hovedsakelige avgrensningen finner vi i unntakene.

Også når en har dette klart er det rom for flere forståelser innenfor ordlyden. EU-rettens tilnærming med å gå rett inn i en vurdering av hva som er den dominerende ytelse er egentlig vel så nærliggende etter ordlyden alene. Det er først når en ser hen til lovens forarbeider og formål at en ser den klare draging mot avgiftsplikt, med snevert tolkede unntak.

Merverdiavgiftsloven har således rom for ECJs hovedytelseslære, og det er da plausibelt, som merverdiavgiftshåndboken hevder, at det er fordi «*de samme hensyn gjør seg gjeldende*» (som finansunntaket) at hovedytelseslæren slik den er utarbeidet av ECJ skal anvendes generelt i norsk avgiftsrett. Den videre vurderingen må på bakgrunn av dette bero på en avveining av de grunnleggende hensyn bak merverdiavgiftsloven.

---

<sup>36</sup> Rt. 2012 s.1547, avsnitt 34.

## 5.2.2 Konkurranseshensyn

Hensynet til å ha like vilkår i konkurranse med næringslivet i EU er den viktigste begrunnelsen bak at vi i det hele tatt har et unntak for finansielle tjenester i Norge<sup>37</sup>, så hensynets relevans under § 3-6 er ikke tvilsomt. Spørsmålet er om det samme er tilfellet generelt, da det ikke finnes autorative kilder som gir uttrykk for det samme her.

Merverdiavgiftshåndboken hevder at hovedytelseslæren gjelder generelt, og begrunner dette i hovedsak med at «de samme hensyn gjør seg gjeldende». Noe videre utdypning av hvilke hensyn det er tale om, eller på hvilken måte de gjør seg gjeldende gis ikke. Det er allikevel naturlig å tolke etaten slik at det primært er hensynet til konkurranseevne en sikter til.

At slike hensyn kan gjøre seg gjeldende også utenfor området for finansielle tjenester er i grunnen ikke tvilsomt. EU er tross alt Norges største handelspartner.<sup>38</sup> Dette i en tidsalder hvor kommunikasjonen etter hvert har blitt så bra at en rekke varer og tjenester som det tidligere kun var økonomisk forsvarlig å levere lokalt, nå kan leveres internasjonalt. Da er en klart nok avhengig av like konkurransevilkår.

Allikevel er det nok å dra det for langt å skulle begrunne en generell regel med dette hensynet alene. En stor andel av de varer og tjenester som er unntatt eller fritatt i loven vil i svært liten grad, eller rent faktisk aldri bli levert i konkurranse med et EU-land. I denne sammenheng bør det være tilstrekkelig å vise til unntakene for offentlig myndighetsutøvelse og statlige tjenester i mval. §§ 3-9 og 3-10. Når begrunnelsen ikke virker generelt kan vi ikke bruke konkurransehensyn til å begrunne en generell regel.

Skal ECJs hovedytelseslære allikevel gjelde generelt i norsk avgiftsrett må den i tilfellet være bedre til å ivareta merverdiavgiftssystemet enn det den alminnelige norske lære har vært.

---

<sup>37</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001), s. 16.

<sup>38</sup> <http://www.ssb.no/utenriksokonomi/artikler-og-publikasjoner/eu-norges-viktigste-handelspartner>.

### 5.2.3 Forutberegnelighet og retstekniske hensyn

Forutberegnelighet er et grunnleggende hensyn bak rettsstaten, og er relevant i omtrent enhver rettslig kontekst.

En av de aller største fordelene med merverdiavgiften er at den er særdeles enkel å kreve inn for staten. Dette kommer av at det er forbrukerne som betaler avgiften, men det er de næringsdrivende som etter loven har ansvar for å kreve den inn og rapportere til myndighetene. Dette fører til svært lave utgifter med en avgift en får svært høye inntekter fra.

For at systemet skal fungere er en avhengig av at de næringsdrivende har forutsetninger for å anvende merverdiavgiftsloven. Større selskap kan en nok vente at tar i bruk juridisk bistand, men som hovedregel er en etter mval. § 2-1 (1) registreringspliktig så snart omsetningen overstiger 50.000,-. En kan selvfølgelig ikke forvente at virksomheter som ikke omsetter for mer enn drøye 50.000,- skal være bistått av advokat når de utarbeider omsetningsoppgave etter § 15-1, og en kan heller ikke forvente en større juridisk innsikt enn gjennomsnittet bare fordi en driver en form for virksomhet.

Som en følge av dette blir det enda viktigere på avgiftsområdet at loven er forutberegnelig for den som skal anvende den. For å oppnå dette er en avhengig av at lovens system gjør den enkel å bruke. I det følgende skal vi se hvordan dette faller ut for alminnelig rett og hovedytelseslæren.

Etter alminnelig norsk rett ligger som nevnt fokus på at alle ytelser i utgangspunktet er avgiftspliktige, og at unntakene må anvendes snevert. Vi kan først ta et eksempel med en sammensatt ytelse som er kjent, som årsberetningen fra Geelmuyden.Kiese-dommen. Her vil de aller fleste enkelt kunne konstatere at det som er omsatt er en vare, og dermed er den avgiftspliktig etter mval. § 3-1, siden det ikke finnes unntak eller fritak i loven som kan tenkes å romme årsberetninger. Denne tilnærmingen kan sikkert føles firkantet og urimelig dersom det i realiteten er en isolert sett unntatt del av ytelsen kunden er ute etter, og denne kanskje også er den klart største del av ytelsen. Når det er sagt, så er det nettopp når loven er firkantet at den er mest effektiv og enklest å anvende, og konkret rimelighet kan ikke være et tungtveiende hensyn ved anvendelse av avgiftsretten.

Enda viktigere blir dette i de tilfeller hvor en har med «nye» ytelser å gjøre. Problemet er størst for de finansielle tjenester, hvor en i stor grad «bundler» ytelser på stadig nye måter.

Som eksempel kan det igjen vises til de såkalte FSA-avalene i dommen om Grieg Investor. Problemet oppstår også utenfor området for finansielle tjenester. Som eksempel benyttes et fiktivt tilfelle inspirert av Levob-dommen.

La oss si at et selskap selger et dataprogram, som for de aller fleste brukere er så avansert at den krever omfattende opplæring. I dette eksempelet slik at opplæringen koster omtrent det samme som lisensen til programmet, og at opplæringen og programmet alene er ubrukelig for brukeren, slik at de begge er fullt ut nødvendige og integrerte i hverandre uten at det er mulig å klart peke på hvilken del som er viktigst.

Etter alminnelig norsk rett må en vurdere hva det er som er avtalt omsatt. I dette tilfellet er det den sammensatte ytelsen som oppstår når en leverer et avansert dataprogram sammen med opplæring som er helt avgjørende for bruken. Dette er ikke en form for ytelse som intuitivt legger seg inn i noen bestemt avgiftskategori slik som en årsberetning gjør. En kan imidlertid for tanken sin del kalle den ytelse som er avtalt omsatt for et for denne kunden *fungerende dataprogram*.

Videre må en ta utgangspunkt i at alle ytelser i utgangspunktet er avgiftspliktige, og at denne ytelse således også er det. Deretter må en se hen til hvorvidt den kan gå inn under et unntak eller fritak, med det i bakhodet at unntak skal tolkes snevert.

I dette tilfellet ville det eneste aktuelle kunne være undervisningsunntaket i mval. § 3-5. Når en ser hvilken type ytelse det er tale om, og vet at unntaket skal forstås snevert blir det vanskelig å få ytelsen inn under unntaket, og den må belegges med 25 % merverdiavgift.

Dersom en skulle benyttet ECJs lære ville en få en mer krevende vurdering. Her har en ikke blikket festet på presumsjonen for avgiftsplikt på samme måte, og en ville gått rett inn i en vurdering av om dataprogrammet eller undervisningen var den dominerende delen av ytelsen. Dette ville måtte bero på en konkret helhetsvurdering hvor en avveier alle omstendigheter rundt transaksjonen.

En slik vurdering vil klart være mer krevende å gjennomføre, og utfallet av vurderingen vil være vanskeligere å spå på forhånd. Her ivaretas altså de grunnleggende hensyn bak avgiftssystemet på en bedre måte av den alminnelige lære.



Dersom en ikke har et klart fokus på at avgiftsplikten er hovedregelen og at unntak skal tolkes snevert vil en åpne opp for flere brede helhetsvurderinger, som kan falle ned på den ene eller andre side. Det er selvfølgelig at det vil være mindre forutberegnelig for den som skal forholde seg til loven.

Kanskje enda mer utpreget er det at de retts tekniske hensyn som tilsier at loven holdes enklest mulig skyves til side. Dersom en skal ha et system hvor den enkelte næringsdrivende selv skal tolke og behandle loven, så bør en ikke legge opp til den typen inngående konkrete vurderinger som følger av EJC sin praksis. Enda mer utfordrende blir det når læren ikke kan hentes ut fra lovens bokstav, men i tillegg krever kjennskap til praksis i fremmed rett. Det å basere seg på at alle næringsdrivende med over 50.000,- i omsetning skal kunne operere betryggende under slike forhold er nok i overkant optimistisk.

#### **5.2.4 Nøytralitet**

Dersom en skal ha et effektivt avgiftssystem er det ikke tilfredsstillende at systemet alene er enkelt å anvende, det må også virke nøytralt. Nøytralitetshensyn er et grunnleggende hensyn bak avgiftssystemet både i Norge og i EU.

Poenget er at et system som legger til rette for avgiftsmessige tilpasninger gir dårlig samfunnsnytte. Det er lite gunstig dersom deler av det en tar inn i proveny skulle forsvinne ut igjen, rent samfunnsøkonomisk, ved at næringsdrivende bruker ressurser på avgiftstilpasninger heller enn næringsvirksomhet.

Det viktigste for å oppnå nøytralitet er å eliminere mulighetene for tilpasninger, og den mest effektive måten å gjøre det på er å ha færrest mulig unntak fra hovedregelen. I det ideelt effektive avgiftssystem er alt avgiftspliktig med en sats.

Når en allikevel har endt opp med et system med 4 avgiftssatser (inkl. nullsats), og ikke mindre enn 19 unntaksbestemmelser, må en forsøke å begrense avvikene fra systemet så langt som er metodisk forsvarlig. Dette gjør en ved å sørge for at unntakene fra loven gis et så snevert virkeområde som mulig.

På bakgrunn av dette er nok den alminnelige lære best egnet til å ivareta nøytralitetshensynet. En sørger for å ha fokus på hovedregelen og tolker unntak snevert. Dermed blir det mindre rom for kreative tilpasninger.

Den lære som følger av EU-retten kan derimot nærmest sies å oppfordre til tilpasninger. Dette fordi det beror på en mer bred konkret avveining fra ytelse til ytelse hvorvidt det blir avgiftsplikt eller ikke så lenge en ikke har med en dominerende ytelse og en underordnet ytelse å gjøre.

I tillegg vil det å følge EU-retten kunne virke prosessdrivende. Merverdiavgiftssaker har historisk ikke vært prosedert i stor grad for domstolene. Dette har nok noe med et ganske firkantet regelverk med lite rom for kreative tilpasninger å gjøre. Åpner en derimot opp for mer konkrete vurderinger uten klare presumsjoner, så er det klart at en også vil kunne få en større vilje til prosess fra næringsdrivende, da langt flere saker vil være prosedable. Et enda større problem blir dette da ECJs lære ikke er noen eksakt vitenskap, og læren ikke engang internt i EU anses for å være ferdigutviklet.<sup>39</sup>

### 5.2.5 Proveny

Begrunnelsen for at en har et skatte- og avgiftssystem er å skaffe inntekter til statskassen. Provenyhensynet blir da et av de aller viktigste hensyn bak avgiftssystemet, og i den sammenheng er det interessant å se hen til hvordan dette hensynet best ivaretas.

Her har vi alt sett at den typen vurderinger en gjør i EU ved å gå direkte inn og vurdere hva som er ytelsens dominerende del, sannsynligvis vil føre til at unntak vil kunne få et større virkeområde enn det de har hatt under den alminnelige lære. Det er dermed naturlig å anta at en anvendelse av hovedytelselæren vil kunne svekke provenyet ved at flere ytelser enn tidligere vil kunne gå inn under unntak.

På den andre siden vil hovedytelselæren også måtte virke ved vurderinger av hvorvidt en har rett til fradrag etter mval. § 8-1, og her vil det motsatte være tilfellet, da det i disse tilfellene vil være gunstig for de næringsdrivende om en størst mulig del av virksomheten er avgiftspliktig, da de da vil kunne fradra en større del av sine utgifter, jf. F.eks. dommen om Norsk Helikopter.<sup>40</sup>

Siden denne oppgaven ikke behandler retten til fradrag etter § 8-1 inngående bør en da være forsiktig med å trekke for bastante slutninger angående virkningen for provenyet. Det kan

---

<sup>39</sup> Henkow, s. 184.

<sup>40</sup> LG. 2006 s. 41588

imidlertid å påpekes at den praksis som foreligger på området, peker i retning av at det som oftest vil være mest attraktivt for den næringsdrivende å komme seg inn under et unntak eller fritak. Således er det nok ikke utenkelig at hovedytelseslæren vil kunne svekke provenyet noe.

### **5.2.6 Legalitetsprinsippet**

Legalitetsprinsippet innebærer at borgerne ikke skal måtte finne seg i inngrep i sin personlige sfære uten hjemmel i lov, og i praksis kreves klarere hjemmel desto mer inngripende det en blir utsatt for er.

Det å bli ilagt skatter og avgifter regnes for å være noe av det mest inngripende en kan bli utsatt for, og en sier dermed at avgiftsretten befinner seg i kjernen av legalitetsprinsippet. Konsekvensen blir at en normalt må kreve klar hjemmel i lov for å ilegge merverdiavgift. Spørsmålet er om merverdiavgiftsloven gir tilstrekkelig klar hjemmel til å ilegge avgift på isolert sett unntatte ytelser.

En kunne da hevde at beregningsreglene, og særlig § 4-1 var for vag til være tilstrekkelig klar hjemmel for avgift, men bestemmelsen må ses i sammenheng med § 3-1, som gir hjemmel for at all omsetning i utgangspunktet er avgiftspliktig, og det kan da ikke være tvil om at alminnelig norsk lære etter merverdiavgiftsloven er i tråd med legalitetsprinsippet.

ECJs lære kunne tenkes å bli noe mer problematisk. Som vi så under delen om forutberegnelighet er det nemlig ikke alltid like enkelt å forutse hva konklusjonen vil bli etter denne. Til dette skal det bemerkes at legalitetsprinsippet bare stiller krav til hvor forutberegnelig hjemmelen må være der hvor det ilegges avgift, mens det for EU-lærens del vil være tale om å lempe avgiftsplikten i forhold til den alminnelige norske lære.

Etter dette må en konkludere med at legalitetsprinsippet ikke er noen hindring i seg selv for anvendelsen av EU-læren i norsk rett.

## 5.3 Vurderinger av gjeldende rett

### 5.3.1 Generelt

Samlet sett dannes et rimelig klart bilde. Spesielle konkurransehensyn gjør seg ikke generelt gjeldende, og de grunnleggende hensyn bak avgiftssystemet trekker omtrent utelukkende i retning av den alminnelige norske lære. Dette gjelder forutberegnelighet, retts tekniske hensyn, nøytralitetshensyn, og læren er også i tråd med legalitetsprinsippet.

Det vi da ser, er at hovedytelseslæren ikke ivaretar det norske avgiftssystemet på en bedre måte enn den alminnelige lære. Uten annet juridisk grunnlag for en generell anvendelse av læren i norsk rett, så er det heller ingen grunn til at norske domstoler skal anvende hovedytelseslæren for fremtiden. Snarere bør standpunktet bli det motsatte. Siden den alminnelige lære best ivaretar avgiftssystemet, så er det denne læren som bør anvendes.

Det standpunktet har også de beste grunner for seg dersom en ser på rettsutviklingen i EU. Hovedytelseslæren er ingen eksakt vitenskap, og slik den ville skapt problemer i Norge skaper den også problemer i EU. Som vi har sett har ECJ et problem ved at de benytter samme lære både når det er tale om å vurdere avgiftsplikt, og leveringssted. Veien videre for læren om sammensatte ytelser i EU-retten er som en følge av dette ikke avklart, og det er enda mindre grunn til at norske domstoler skal følge fremmed rett på en usikker vei inn i fremtiden når en alt selv har en lære som bedre ivaretar avgiftssystemet.

Spørsmålet kan stilles om ikke Rt. 2009 s.1632 er et prejudikat for at hovedytelseslæren nå skal anvendes i norsk rett generelt. Ser en nærmere på dommen i sammenheng med hvor lite treffende hovedytelseslæren er i norsk rett, er dette lite rolig. Det må etter kapittel 3 være rimelig klart at Høyesterett anvender norsk rett med EU-retten som et «tungtveiende tolkningsmoment», men dommen omhandler bare unntaket i mval. § 3-6, og bruken av EU-retten støttes på uttalelser i etterarbeider fra finansdepartementet som kun angår finansunntaket.

Når en også ser at Høyesterett i Rt. 2012 s. 1488 spesifiserer at det ikke er ment å skje noen frivillig harmonisering av merverdiavgiftsretten, ville det være å strekke Rt. 2009 s. 1632 alt for langt om en skulle hevde at denne var prejudikat for en generell anvendelse av hovedytelseslæren i norsk rett.

Etter dette blir konklusjonen at hovedytelseslæren ikke gjelder generelt i norsk avgiftsrett.

### **5.3.2 Spesielt for finansunntaket**

Spørsmålet blir da om ECJs hovedytelseslære skal anvendes på finansunntaket i mval. § 3-6 spesielt.

Her er det ikke tvil om at konkurransehensyn gjør seg meget sterkt gjeldende. Finansnæringen er som en følge av effektiv moderne kommunikasjon, sterkt utsatt for konkurranse fra finansnæringen i EU. På bakgrunn av dette er en avhengig av tilsvarende forhold for å ikke bukke under. Lovgiver fant dermed at en også i norsk rett burde ha et unntak for finansielle tjenester, til tross for at en egentlig mente at disse var godt egnet for avgift.

Som vi ser er hele bakgrunnen for unntaket for finansielle tjenester at det finnes et tilsvarende unntak i EU. Det er da ikke så rart at finansdepartementet senere uttalte at dette unntaket burde sees i lys av EU-retten.

På den annen side vil den gode kommunikasjon som konkurranseutsetter norsk finansnæring mot EU, også virke mot land utenfor EU, og det må nødvendigvis trekkes en grense et sted for hvor langt en er villig til å bygge ned sitt eget avgiftsproveny av hensyn til konkurransekraft.

I tillegg er det heller ikke tvil om at også på området for finansielle tjenester vil de fleste andre hensyn trekke i retning av den alminnelige lære. Konsekvens og harmonihensyn tilsier utvilsomt at en ikke opererer med to forskjellige lærer innenfor samme tema. Det gir dårlig system i lovverket.

Skulle en foreta en vurdering av rettskildene uten å ta med praksis fra Høyesterett, ville nok fort konklusjonen også her kunne bli at hovedytelseslæren ikke gjelder. Normalt må jo hensynet til lovens system telle tyngre enn hensynet til en enkelt bransjes konkurransekraft.

Ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv ville det imidlertid være lite hensiktsmessig om norsk finansnæring skulle stå i fare for å bli utradert på grunn av en rigid systemtolkning av merverdiavgiftsloven. Således er det kanskje heldig om en på dette området kan «reddes» av Høyesteretts vurderinger i dommen om ABG Sundal Collier i Rt. 2009 s. 1632. Spørsmålet er

om Sundal Collier-dommen er et prejudikat for en anvendelse av hovedytelseslæren på finansunntakets område.

Olsen ser ut til å mene at det kun er alminnelig norsk rett domstolen anvender i avgjørelsen, siden de samme vurderingene også kunne vært foretatt etter norsk rett.<sup>41</sup> Følger en det standpunktet kan dommen klart nok ikke være et prejudikat for å anvende hovedytelseslæren hverken generelt eller spesielt på finansrettens område.

Til dette bemerkes at det ville være rimelig dårlig metode av Høyesterett om det er det de mener å gjøre, og det er vanskelig å se at det skal være grunnlag for å avfeie alle de henvisninger som Høyesterett gir til EU-retten som nærmest betydningsløse. For eksempel ville det være fullstendig unødvendig for Høyesterett å vise til at EU-retten vil være et «tungtveiende tolkningsmoment» dersom en ikke tenkte at EU-retten fikk betydning på området.

Som vist under kapittel 3, kan det det heller ikke være særlig tvilsomt at Høyesterett her mener å anvende en hovedytelseslære på forholdet, og at det ut fra rettens mange henvisninger til EU-rett også må kunne legges til grunn at det er ECJs lære de anvender.

Som vi ser må det legges til grunn at Høyesterett bevisst anvender hovedytelseslæren i avgjørelsen. Dommen er riktig nok avsagt under dissens, men ikke om akkurat dette temaet. Videre er de betraktninger Høyesterett kommer med om EU-retten klart av betydning for dommens resultat. Samlet sett må da dommens prejudikatverdi være høy, og den må i seg selv da være prejudikat for en videre anvendelse av hovedytelseslæren på mval. § 3-6.

Etter dette må det konkluderes med at hovedytelseslæren er gjeldende rett for finansunntaket spesielt.

---

<sup>41</sup> Olsen s. 353.

## 5.4 Vurderinger de lege ferenda

### 5.4.1 Generelt

Som vi har sett er den alminnelige norske lære ganske godt egnet til å skape et velfungerende avgiftssystem. Et problem det går an å peke på igjen er allikevel § 4-1 som i seg selv er ganske vag på hvilke vurderinger det er som skal foretas. Når det er slik at selv de minste næringsdrivende skal behandle loven ville det da i det minste i teorien være hensiktsmessig å endre bestemmelsens ordlyd, slik at det klarere fremgår direkte av denne alene at det er den «avgiftspliktige omsetning» en spør etter. At en er avhengig av en systemtolkning, eller eventuelt at en skal ha kjennskap til at den eldre lov er videreført for å få øye på dette fremstår som uheldig på et område med store krav til enkel lovgivning.

På den andre siden har det ikke vært anledning her til å gå nærmere inn på hvorvidt dette er et problem i praksis, så en må nok være noe forsiktig med å konkludere med at loven må endres. En overdrevent kasuistisk lovgivning kan jo også være problematisk, og som påvist fungerer jo den alminnelige lære godt så lenge en faktisk anvender den.

### 5.4.2 Spesielt for finansunntaket

Som vist vil de aller fleste av de grunnleggende hensyn bak avgiftsretten tale for at en holder seg til den alminnelige norske lære, og når en har konkludert med at hovedytelseslæren ikke kommer til generell anvendelse, gir det særdeles dårlig konsekvens og harmoni med en egen lære bare for finansunntaket.

Allikevel er det ikke tvil om at sterke grunner taler for rettslikhet med EU på finansrettens område, så lenge konkurransesituasjonen er som den er. En kan ikke risikere at norsk finansnæring blir utradert på bakgrunn av et ønske om et konsekvent avgiftssystem her hjemme i Norge.

Når det er sagt så kunne en argumentere for at norsk finansnæring også er konkurranseutsatt ut mot resten av verden, slik at rettslikhet med EU ikke alene vil være en problemløser. I tillegg er det en lovgiveroppgave å sørge for at vi ikke havner i en slik situasjon, og hjemlene på dette området er i det beste fall uklare. Høyesterett bygger sin dom i Rt. 2009 s.1632 på bestemmelsen i § 3-6 sin bakgrunn og etterarbeider, noe som i utgangspunktet ikke er veldig

tungtveiende rettskilder. Hadde det ikke vært for at vi har praksis fra Høyesterett, så kunne det, som vist, bli noe anstrengt å skulle følge ECJ også på finansrettens område. Dette all den tid merverdiavgiftsretten ikke er en del av EØS-avtalen, som nevnt så mange ganger før.

Ideelt sett burde nok også de finansielle tjenester vært belagt med avgift, da de egentlig er godt egnet for det. Også Scheel-utvalget konkluderte med det i sin rapport fra 2014.<sup>42</sup> Dette må imidlertid forutsette at det samme skjer i EU, men det gir grunn til håp at en også der har sett at området egentlig er egnet for avgift.<sup>43</sup> I så måte er det lov å håpe på at lovgiver både i Norge og EU vil våge å avgiftsbelegge en næring som egentlig er gitt en noe ufortjent særfordel, slik at vi for fremtiden kan få et avgiftssystem som er mer konsekvent, og lettere å håndtere.

---

<sup>42</sup> NOU 2014: 13, under kap. 9.

<sup>43</sup> NOU 2014: 13, under 9.5.2.



# Litteraturliste

## **Lover**

Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 65 (opphevet)

Lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58

## **Forarbeider**

NOU: 1990:11

NOU 2014:13

Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)

Ot.prp. nr. 76 (2008-2009)

## **Rettspraksis**

Rt. 2004 s.2000 (Geelmuyden Kiese)

Rt. 2009 s.1632 (ABG Sundal Collier)

Rt. 2012 s.1547 (Norwegian Claims Link)

Rt. 2014 s.486 (Polaris Media)

LG. 2004 s.10761 (Cobra club)

LB. 2004 s.45797 (Veidekke)

LB. 2011 s.179629 (Regus)

LB. 2012 s.52697 (Bailine)

C-126/78 (Neederlandse Spoorwegen)

C-231/94 (FG-linien)

C-349/96 (Card Protection Plan)

C-453/05 (Volker Ludwig)

C-111/05 (Aktiebolaget NN)

C-88/09 (Graphic Procede)

C-224/11 (BGZ Leasing)

C-392/11 (Field Fisher Waterhouse)

C-18/12 (Mesto Zamberk)

### **Litteratur**

Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal, Lærebok i merverdiavgift, (1. utgave Oslo 1996)

Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal, Lærebok i merverdiavgift, (4. utgave Oslo 2013)

Gjems-Onstad, Ole, Cecilie Aasprong Dyrnes og Tor S. Kildal, Praktisk merverdiavgiftsrett, (Oslo 2012)

Olsen, Jim, Hovedytelseslæren i norsk rett, (Tidsskrift for skatterett 2013, utg. 04)

Wroldsen Markus, Sammensatte ytelser og merverdiavgift, (Regnskap og Revisjon 2014, utg. 06)

Henkow, Oskar, Defining the object in composite supplies in European VAT, (World Journal of VAT 2013 vol. 2 issue. 3)

Ramsdahl, Dennis, Merverdiavgiftsplikten

Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken, (10. utgave Oslo 2014)

### **Uttalelser**

Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om finansielle tjenester