

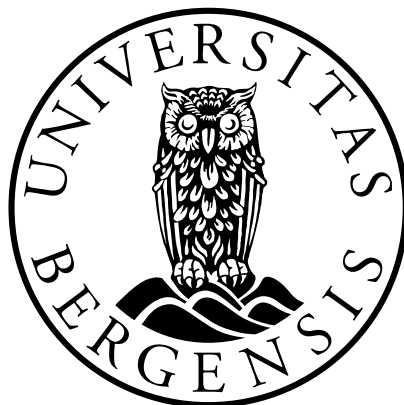
Regler og prinsipper for enhetlig bedømmelse ved omsetning av sammensatte ytelser i merverdiavgiftsretten

Kandidatnummer: 192989

Veileder: Anders Mikelsen

Antall ord: 14678

*(PS! Bruk ordtellingsfunksjon. Fotnoter og sluttnoter skal medregnes i ordgrensen.
Forord, forside, innholdsfortegnelse, registre, litteraturliste og vedlegg medregnes ikke.)*



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

02. juni 2014

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1 Innledning.....	4
1.1 Emne og bakgrunn	4
1.2 Metode	6
1.3 Avgrensninger.....	7
1.4 Oversikt.....	8
2 Rettslige grunnlag for enhetlig bedømmelse av sammensatte ytelser.....	9
2.1 Regler om hva som inngår i beregningsgrunnlaget	10
2.1.1 Hovedregelen – vederlaget for den avgiftspliktige omsetningen inngår i beregningsgrunnlaget - § 4-1 (1).....	10
2.1.2 Kan anvendelsen av § 4-1 (1) føre til bortfall av avgiftsplikt?	11
2.1.3 Omkostningsregelen – paragraf 4-2 (1)	12
2.2 Unntak fra hovedregelen i § 3-1 (1) som kan medføre begrenset eller ingen avgiftsplikt.....	14
2.2.1 Bestemmelser som inneholder egne smittenormer.....	15
2.2.2 Bestemmelser uten egne smittenormer	17
2.3 Oppsummering	18
3 Domstolskapte metoder for enhetlig bedømmelse av sammensatte ytelser.....	20
3.1 Mval. § 4-1 (1) – “nødvendig og integrert”-læren.....	20
3.1.1 Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese)	20
3.1.2 Etterfølgende underrettspraksis.....	22
3.1.3 Rt-2012-1547 (Norwegian Claims Link)	24
3.2 Hovedytelseslæren	25
3.2.1 Rt-2009-1632 (Carnegie)	25
3.2.2 EUs praksis om hovedytelseslæren	26
3.2.3 Etterfølgende underrettspraksis – forsøk på harmonisering av metodene?.....	28
3.3 Rekkevidden av metodene	30
3.3.1 “Nødvendig og integrert”-læren.....	30
3.3.2 Hovedytelseslæren	31
4 Andre retningslinjer for når man står overfor en sammensatt ytelse	33
4.1 Omsetning som vilkår for merverdiavgiftsplikt	33

4.1.1	Transaksjoner med samlet levering.....	33
4.1.2	Suksessiv levering av ytelser.....	34
4.1.3	Avtalen som grunnlag for omsetning.....	35
4.1.4	Fordelingen av vederlaget på ytelsene	38
4.1.5	Markedsføringen av ytelsen	39
4.2	Reelle hensyn.....	39
4.2.1	Nøytralitetshensynet.....	39
4.2.2	Provenyhensynet	40
4.2.3	Kontrollhensynet	41
4.2.4	Særlig om avveiningen av nøytralitets- og kontrollhensynet.....	42
4.2.5	Legalitetsprinsippet	43
4.2.6	Rettstekniske hensyn	47
5	Avsluttende bemerkninger	50
	Litteraturliste	53

1 Innledning

1.1 Emne og bakgrunn

Denne oppgaven omhandler regler og retningslinjer som ligger til grunn for at flere ytelser skal undergis en enhetlig avgiftsmessig bedømmelse etter merverdiavgiftsloven (mval.), og hvordan man fastlegger hvilken ytelse som er bestemmende for avgiftsplikten.

Med ytelser menes i denne oppgaven varer og tjenester som faller inn under begrepene i mval. § 1-3 bokstav b-c, og som dermed er kvalifiserte objekter for ileggelse av merverdiavgift. Oppgaven knytter seg til omsetning av slike ytelser fra registreringspliktige avgiftssubjekter etter § 2-1.

Omsetningsbegrepet tilsvarer “levering av varer og tjenester *mot vederlag*” jf. mval. § 1-3 bokstav a, og omfatter de fleste gjensidig bebyrdende transaksjoner, med unntak for blant annet salg på tvangsauksjon.¹ Denne oppgaven omhandler primært tilfeller av ordinært salg av varer og tjenester, hvor det foreligger et avtalerettslig grunnlag for transaksjonen.

Det skal ilegges merverdiavgift ved all omsetning innenfor merverdiavgiftsområdet jf. § 3-1 og § 1-2, såfremt selger oppfyller de subjektive vilkår etter § 2-1, og omsetningen ikke er unntatt etter lovens kapittel 3 eller fritatt etter kapittel 6. Avgiften er flerleddet, noe som vil si at den ilegges i hvert enkelt transaksjonsledd fra produsent til forbruker.²

Regelen i § 8-1 medfører at alle registrerte avgiftssubjekter har fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester “til bruk i den registrerte virksomheten”, slik at den endelige avgiftsbelastning er ment å påligge forbrukeren eller den som erverver ytelsen uten krav på fradrag for inngående avgift ved videresalg. Av denne grunn omtales ofte merverdiavgiften som en “forbruksskatt”.³

Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift er vederlaget som er avtalt mellom partene, men merverdiavgiften inngår ikke selv som en del av beregningsgrunnlaget jf. § 4-1 (1). Dersom det omsettes flere ytelser i samme transaksjon, er lovens hovedregel at alle varer og tjenester

¹ Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 4. utgave, Oslo 2013 s. 70

² Thor Refsland og Hilde Alvsåker, *Lærebok i merverdiavgift -innføring i merverdiavgiften*, 10. utgave, Oslo 2013 s. 2-3

³ Gjems-Onstad/Kildal s. 34

skal ilegges merverdiavgift med alminnelig sats, jf. § 3-1 (1) og § 5-1 (1), med mindre særregler om unntak, fritak eller reduserte avgiftssatser kommer til anvendelse.

Etter norsk rett er regelen at selvstendige ytelser undergis en selvstendig avgiftsmessig behandling.⁴ Et eksempel er dersom man på dagligvarebutikken handler et eple og en pakke bleier. Førstnevnte ytelse er å anse som et næringsmiddel som er underlagt en redusert sats på 15 % jf. § 5-2 (1) 1. punktum jf. merverdiavgiftsvedtaket § 3, mens sistnevnte er underlagt full sats jf. mval. § 3-1 og vedtakets § 2. Da det ikke foreligger noen sammenheng mellom ytelsene utover at de omsettes i samme transaksjon, vil de være å anse som selvstendige, med den følge at forbrukeren erlegger 25 % avgift for bleiene, og 15 % for eplet.

Problemstillingen er imidlertid om tilknytningen mellom ytelser som omsettes kan være så sterk at de skal undergis en felles avgiftsmessig bedømmelse. Dette omtales i merverdiavgiftsrettslig teori som et spørsmål om sammensatte ytelser.⁵

I denne oppgaven brukes begrepet “sammensatt ytelse” på to eller flere ytelser som inngår i en eller flere transaksjoner, og som er tilknyttet hverandre på en måte som medfører at de skal bedømmes som en avgiftsrettslig enhet. Begrepsbruken er i samsvar med avgjørelsen i Rt-2009-1632 (Carnegie) hvor Høyesterett i avsnitt 53 uttaler at “[n]år en står overfor et *sammensatt oppdrag*, vil godtgjørelsen *i sin helhet enten være avgiftspliktig eller avgiftsfri*”.

Flere ytelser kan tenkes å være sammensatte selv om ytelsene isolert sett vurderes etter de samme avgiftsreglene, for eksempel dersom alle ytelsene som inngår i transaksjonen er underlagt alminnelig sats på 25 %. I slike tilfeller er det ikke interessant å vurdere om ytelsene skal bedømmes enhetlig eller separat, da omfanget av avgiftsplikten i alle tilfeller blir den samme.

Dersom delytelsene er underlagt forskjellige satser, eller en av dem er unntatt eller fritatt for merverdiavgift, er det derimot av betydning å fastlegge om ytelsene skal behandles separat, eller om de skal behandles som en enhet. Dersom ytelser behandles enhetlig, oppstår det et særskilt spørsmål om hvilken av delytelsene som skal legges til grunn som bestemmende for

⁴ Trond Kristoffersen, *Merverdiavgift – Lærebok*, Bergen 2011 s. 132-133

⁵ MVA-håndboken, 9. utgave, Oslo 2013 s. 317

avgiftspliktens eksistens eller omfang, ofte omtalt som et spørsmål om hva som utgjør “hovedytelsen”.⁶

Registreringspliktige avgiftssubjekter utøver en innkrevingsfunksjon på vegne av det offentlige,⁷ og merverdiavgiftssystemet er basert på et selvdeklareringsprinsipp.⁸ Hvert enkelt avgiftssubjekt må selv oppgi og innbetale innkrevd merverdiavgift, og dersom dette forsømmes risikeres etterberegning av merverdiavgift jf. § 18-1, og ved forsett eller uaktsomme forhold tilleggsavgift etter § 21-3 og straff etter § 21-4.

Ved selgers feilberegning av utgående merverdiavgift, er det antatt at det ikke foreligger adgang til etterfakturering uten kjøpers samtykke eller hjemmel i salgavtalen.⁹ Selv om det foreligger en avtalefestet rett til etterfakturering, vil selger bære risikoen for kjøpers manglende betalingsevne i perioden mellom transaksjonen og tidspunktet for etterberegningen.

Dersom selgeren på transaksjonstidspunktet legger til grunn at ytelsene skal behandles avgiftsmessig selvstendig, men avgiftsmyndighetene ved en senere kontroll av transaksjonen er av den oppfatning at man står overfor ytelser som skal behandles enhetlig, så kan dette medføre en utvidelse av avgiftsplikten dersom hovedytelsen er underlagt full avgiftssats. Den registreringspliktige næringsdrivende kan ved større transaksjoner pådra seg et meget betydningsfullt økonomisk ansvar overfor myndighetene, uten at det foreligger en effektiv regressadgang mot kjøper av ytelsen. Hensynet til forutberegnelighet taler for at man bør søke å ha mest mulig klare regler for når enhetlig bedømmelse skal foretas, slik at de registreringspliktige kan innrette seg ved kalkuleringen av utgående merverdiavgift.

1.2 Metode

Oppgaven bygger på merverdiavgiftsloven av 2009, som i stor grad er en teknisk revisjon av tidligere lovgivning.¹⁰ Praksis og teori knyttet til den gamle loven er fremdeles relevant, og anvendes i oppgaven.

⁶ Tor Arne Pedersen, "Merverdiavgift og sammensatte leveranser", *Tidsskrift for skatt og avgift (SR)*, s. 247

⁷ Kristoffersen s. 16

⁸ MVA-håndboken punkt 21.2.2

⁹ SR 1998 s. 251

¹⁰ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 14

Analysen tar utgangspunkt i alminnelig juridisk metode, og anvender rettskildeprinsippene slik de er formulert av Eckhoff, og videreutviklet av Nygaard.¹¹ Merverdiavgiftslovens lovtekst, relevant rettspraksis og de hensyn som begrunner reglene vil utgjøre et sentralt grunnlag for oppgaven.

Ileggelse av merverdiavgift utgjør et inngrep overfor borgerne, slik at legalitetsprinsippet oppstiller et krav om lovhjemmel.¹² I tillegg til å oppstille et hjemmelskrav, fungerer legalitetsprinsippet også som et tolkningsprinsipp ved at rammene for innskrenkende og utvidende tolkning av lovteksten er snevre.¹³

Avgjørelser fra Høyesterett tillegges normalt meget stor vekt ved løsningen av merverdiavgiftsrettslige spørsmål, men antallet høyesterettsavgjørelser på merverdiavgiftsrettens område er begrenset.¹⁴ Underrettspraksis har betydning i kraft av sin overbevisningsevne og juridiske argumentasjon.¹⁵

Merverdiavgiftsretten kjennetegnes av at det foreligger en rikholdig forvaltningspraksis, som inneholder uttalelser fra avgiftsmyndighetene, samt kjennelser fra Klagenemda for Merverdiavgift (KMVA). Forvaltningspraksis er ikke bindende ved prøving for domstolene,¹⁶ og vil som i skatteretten generelt tillegges størst betydning dersom den er til støtte for skattyters syn.¹⁷

EØS-avtalen omfatter ikke harmonisering av merverdiavgiftslovgivningen,¹⁸ og EU-retten kilder har dermed som utgangspunkt bare begrenset betydning i kraft av sin kvalitet og overbevisningsevne ved løsningen av merverdiavgiftsrettslige spørsmål etter norsk rett.

1.3 Avgrensninger

Merverdiavgift ilegges etter loven ved omsetning (§ 3-1), uttak (§§ 3-21 flg.) og innførsel (§§ 3-29 og 3-30). På grunn av oppgavens omfang avgrenses det mot spørsmål knyttet til uttak og

¹¹ Nils Nygaard, *Rettsgrunnlag og standpunkt*, 2. utgave, Bergen 2004, s. 43 flg.

¹² Gjems-Onstad/Kildal s. 42

¹³ Mads Henry Andenæs, *Rettskildelære*, 2. utgave, Oslo 2009 s. 34

¹⁴ Gjems-Onstad/Kildal s. 47

¹⁵ Andenæs s. 96

¹⁶ Refsland/Alvsåker, s. 5

¹⁷ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 6. utgave, Oslo 2012 s. 54

¹⁸ Ole Gjems-Onstad, *Merverdiavgift – en innføring*, 8. utgave, Oslo 2009 s. 34

innførsel. Løsningen av spørsmål knyttet til omsetning av sammensatte ytelser vil imidlertid kunne danne grunnlag for analogier også til uttaks- og innførselstilfellene.

Enhetlig bedømmelse av sammensatte ytelser ved fastsettelse av utgående merverdiavgift vil også kunne få konsekvenser for avgiftssubjektets fradragsrett etter mval. § 8-1. Dette følger av prinsippet om resiprositet, som utgjør en grunnleggende del av merverdiavgiftsretten.¹⁹ Forholdet mellom rettspraksis knyttet til § 8-1 og regler som åpner for enhetlig bedømmelse av sammensatte ytelser ved fastleggingen av utgående merverdiavgift reiser imidlertid kompliserte problemstillinger som ikke drøftes i oppgaven.

1.4 Oversikt

Da ileggelse av merverdiavgift er lovregulert er det lovteksten som utgjør det primære rettsgrunnlaget for den avgiftsmessige bedømmelsen ved omsetning av sammensatte ytelser.²⁰ Det skal først redegjøres for hvilke rettslige grunnlag i merverdiavgiftsloven som åpner for enhetlig bedømmelse av ytelser (kapittel 2). Deretter skal det redegjøres for to sentrale domstolskapte metoder for å avklare hvilken ytelse som er styrende for den avgiftsmessige bedømmelsen (kapittel 3), før det til slutt skal angis andre skjønnskriterier som inngår i vurderingen av om flere ytelser bør anses å være sammensatte, med den følge at de skal behandles enhetlig (kapittel 4).

¹⁹ Gjems-Onstad/Kildal s. 36

²⁰ Nygaard s. 102

2 Rettslige grunnlag for enhetlig bedømmelse av sammensatte ytelser

Ileggelse av merverdiavgift utgjør et inngrep overfor borgerne, og det følger dermed av det ulovfestede legalitetsprinsippet et krav om hjemmel i lov. Paragraf 3-1 (1) konstaterer at “[d]et skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester”. Da tjenestebegrepet er negativt avgrenset til “det som kan omsettes og som ikke er varer” jf. § 1-3 bokstav b, foreligger det i dag en generell hjemmel for ileggelse av merverdiavgift.

Merverdiavgiftsloven inneholder imidlertid en rekke bestemmelser som avviker fra hovedregelen om full merverdiavgiftssats i § 3-1 (1). Dette er regler som enten *unntar* omsetning fra lovens virkeområde (mval. kap. 3), som *fritar* omsetningen for merverdiavgift ved såkalt nullsats²¹ (kap. 6), eller som fastslår at avgift skal belegges med *reduisert sats* (§ 5-2 flg.).

Hovedregelen i norsk rett er som nevnt at hver ytelse som inngår i en transaksjon skal bedømmes selvstendig. Dette følger ikke direkte av merverdiavgiftsloven, men er lagt til grunn i rettspraksis blant annet i LB-2001-617 (Tanum Ridesenter), hvor spørsmålet var om det måtte foretas en enhetlig bedømmelse av to ytelser: leie av stallplass og avtale om foring. Lagmannsretten la til grunn at det prinsipielle utgangspunktet i norsk rett er at “de enkelte ytelser må vurderes for seg. Det er ikke uvanlig at det samtidig leveres flere ytelser, og at disse kan være av forskjellig avgiftsmessig karakter”.

Tilsvarende standpunkt er lagt til grunn i EU-praksis ved fortolkningen av merverdiavgiftsdirektivets rekkevidde. I C-349/96 (Card Protection Plan) uttales det i avsnitt 29 at “every supply of a service must normally be regarded as distinct and independent”. Uttalelsen knytter seg til omsetning av tjenester, men tilsvarende må gjelde også for varer. Utgangspunktet er altså i EU som i Norge at ytelser vurderes selvstendig i relasjon til merverdiavgiftsrettslige regler.

Dersom en ved enhetlig bedømmelse av sammensatte ytelser kommer frem til et resultat som medfører en utvidelse av avgiftsplikten, enten ved at det etableres avgiftsplikt for en ellers unntatt eller fritatt ytelse, eller ved at en ytelse som vanligvis er avgiftsbelagt med redusert

²¹ Gjems-Onstad/Kildal s. 23

sats blir belastet med full sats, fører dette til en økt byrde for avgiftssubjektet.

Legalitetsprinsippet krever i slike tilfeller hjemmel i lov for regler som åpner for enhetlig bedømmelse til byrde for den private part.

I dette kapitlet skal noen av de mest sentrale lovbestemmelsene som blir tolket slik at de åpner for en enhetlig avgiftsmessig bedømmelse av ytelser presenteres, og det skal redegjøres for deres materielle innhold.

2.1 Regler om hva som inngår i beregningsgrunnlaget

2.1.1 Hovedregelen – vederlaget for den avgiftspliktige omsetningen inngår i beregningsgrunnlaget - § 4-1 (1)

Bestemmelsen i § 4-1 (1) fastslår at det er “*vederlaget*, herunder tilskudd som utgjør en del av prisen på varen eller tjenesten” som utgjør beregningsgrunnlaget. Tilskuddsalternativet medfører at vederlag som selgeren mottar av tredjemenn i form av det offentlige eller ideelle organisasjoner også inngår i beregningsgrunnlaget.²²

Ordlyden “vederlaget” forstås slik at det er summen som erlegges for en vare eller tjeneste som er til gjenstand for ileggelse av merverdiavgift. Ordlyden gir imidlertid lite bidrag til løsningen av spørsmål knyttet til hvilket tilknytningskrav som kan oppstilles for at flere ytelser skal undergis en samlet avgiftsmessig behandling.

Det følger av forarbeidene at § 4-1 (1) viderefører den opphevede lovens § 18 (1)²³. Denne bestemmelsen anga særskilt at beregningsgrunnlaget utgjorde “vederlaget for den *avgiftspliktige* omsetning”. Ordlyden kan forstås på to måter, for det første slik at det bare er ytelser som isolert sett er å anse som avgiftspliktige, som inngår i beregningsgrunnlaget. Tolkes bestemmelsen slik vil bestemmelsen ikke åpne for at ytelser som er unntatt eller fritatt for merverdiavgift blir smittet med avgiftsplikt ved at de inngår i en sammensatt ytelse.

Bestemmelsens ordlyd kan imidlertid også tolkes slik at vederlaget inngår i beregningsgrunnlaget dersom omsetningen samlet sett er å anse som avgiftspliktig. En slik forståelse åpner for enhetlig bedømmelse av ytelser som er underlagt forskjellig avgiftsrettslig

²² MVA-håndboken (2013) pkt. 4.1.1

²³ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 57

status, men gir ikke noe bidrag til hvilke tilknytningskriterier som kan oppstilles for at det skal foretas en enhetlig bedømmelse.

Uavhengig av hvilket tolkningsalternativ en velger, er ikke ordlyden i 1969-lovens § 18 (1) til hinder for enhetlig bedømmelse av ytelser som er underlagt forskjellige satser. Her vil man uansett stå overfor «avgiftspliktig omsetning».

I Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese) tolket imidlertid Høyesterett § 18 (1) slik at den videreførte regelen fra omsetningsavgiftsvedtakets § 9 (2) nr. 3, som ble avløst av merverdiavgiftsloven av 1969 (avsnitt 31-33). Avgjørelsen og dens betydning for løsningen av spørsmålet om enhetlig bedømmelse av sammensatte ytelser behandles ytterligere i kapittel 3.

Bestemmelsen i omsetningsavgiftsvedtaket fastslo at man ikke i beregningsgrunnlaget kunne trekke fra “vederlag for ellers avgiftsfrie varer eller arbeid som den avgiftspliktige *yter eller besørger ytet* når ytelsen *utgjør en del av eller et tillegg til avtalen*”. En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at bestemmelsen åpner for at avgiftsfrie ytelser kan smittes med avgiftsplikt når de inngår i samme avtale som en avgiftspliktig ytelse. Bestemmelsen indikerer at avgiftsfrie tilleggsytelser kan smittes med avgiftsplikt når de inngår i samme avtale som en avgiftspliktig hovedytelse, men gir utover dette ikke noen klare holdepunkter for når smitteeffekten inntreffer.

Anser man § 4-1 (1) som en ren videreføring av eldre rett, er det klart at den åpner for at avgiftsfrie ytelser under visse omstendigheter kan smittes med avgiftsplikt dersom de er tilknyttet omsetning av avgiftspliktige ytelser. Hvilke vurderingsmomenter som kan komme i betraktning ved vurderingen av om det skal foretas en enhetlig bedømmelse, kan imidlertid ikke løses ut i fra lovteksten, men må kartlegges gjennom studier av relevant praksis og teori.

2.1.2 Kan anvendelsen av § 4-1 (1) føre til bortfall av avgiftsplikt?

Det fremstår som uklart om regelen i § 4-1 (1) kan danne grunnlag for å smitte en isolert sett avgiftspliktig ytelse med avgiftsfrihet. Denne formen for enhetlig bedømmelse vil ordinært sett være til avgiftssubjektets gunst, da det medfører et bortfall av avgiftsplikten.

Ordlyden i 1969-lovens § 18 (1), at beregningsgrunnlaget fastsettes ut fra hva som utgjør “avgiftspliktig omsetning”, taler mot å anse § 4-1 (1) som et rettslig grunnlag for å begrunne

smitting som medfører bortfall av avgiftsplikten. Dette fordi at man ved en slik enhetlig bedømmelse ikke lenger står overfor et beregningsgrunnlag i lovens forstand.

I MVA-håndboken er det forutsatt av avgiftsmyndighetene at § 4-1 (1) kun kan anvendes for å utvide avgiftsplikten, og at spørsmål om enhetlig bedømmelse som medfører reduksjon eller bortfall av avgiftsplikten må løses ut fra en tolkning av den aktuelle unntaksbestemmelse i lovens kapittel 3, sammenholdt med hovedytelseslæren.²⁴

Av relevant praksis kan nevnes LB-2011-179629 (Regus). Saken omhandlet et selskap som omsatte “grunnpakker”, som omfattet leie av kontorplasser, som er å anse som avgiftsunntatt utleie av fast eiendom jf. § 3-11 (1), samt diverse tilleggstjenester som bruk av sekretær og telekommunikasjonstjenester, som isolert sett er underlagt full avgiftsplikt. Et spørsmål i saken var om ytelsene måtte bedømmes som en enhet, med den følge at hele ytelsen var å anse som avgiftsunntatt utleie av fast eiendom.

I relasjon til 1969-lovens § 18 la lagmannsretten til grunn at “[d]en samme tilnæringsmåten bør anvendes når grensen for en avgiftsfri ytelse skal trekkes”. Isolert sett kan uttalelsen tas til inntekt for at det er lagmannsrettens oppfatning at § 18 (1) og § 4-1 (1) kan brukes som grunnlag for å redusere beregningsgrunnlaget. Det er imidlertid mer nærliggende å forstå uttalelsen slik at praksis knyttet til § 4-1 gis betydning også ved fortolkningen av relevante unntaksbestemmelser, slik at lagmannsretten ikke mener at § 4-1 (1) gis direkte anvendelse på slike tilfeller.

Samlet sett legges det til grunn at § 4-1 (1) ikke kan anvendes som smitteregel med den følge at en avgiftspliktig ytelse endrer karakter til å bli avgiftsfri/avgiftsunntatt.

2.1.3 Omkostningsregelen – paragraf 4-2 (1)

Paragraf 4-2 (1) fastslår at beregningsgrunnlaget inkluderer “alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen”. Oppregningen i bokstav a-c er ikke ment å være uttømmende.²⁵ Ordlyden tilsier at alle utgifter som den registreringspliktige selger har for å gjennomføre avtalen med kjøper, vil inngå i beregningsgrunnlaget.

²⁴ MVA-håndboken s. 317

²⁵ Ot.prp nr. 76 (2008-2009) s. 58

Et eksempel på en kostnad som omfattes av § 4-2 (1) er dersom en advokat pådrar seg omkostninger til transport under utføringen av et advokatoppdrag. Advokaten vil måtte innbetale 8 % avgift (lav sats) til transportøren, men dersom kostnaden skal dekkes av klienten vil den inngå i beregningsgrunnlaget og ilegges 25 % utgående mva (høy sats) overfor klienten. Bestemmelsen i § 4-2 (1) er av denne grunn omtalt som en "smittebestemmelse", og smitteeffekten begrunnes i det faktum at advokaten ikke selv omsetter transporttjenester, men advokattjenester.²⁶

Paragraf 4-2 (1) åpner for at ytelser som selger kontraherer fra tredjemenn for at hun skal kunne oppfylle sin plikt til å levere etter avtalen, skal inngå i beregningsgrunnlaget og behandles etter samme regler som gjelder for omsetningen mellom selger og kjøper.²⁷ Eksempler er selgers utlegg til porto ved sendekjøp,²⁸ og registreringskostnader ved salg av nye biler.²⁹

I juridisk teori synes Gjems-Onstad/Kildal tidligere å ha forutsatt en anvendelse av regelen også som grunnlag for enhetlig behandling av sammensatte ytelser som er til gjenstand for levering mellom avgiftssubjektet og kjøper, men dette standpunktet er ikke inntatt i senere utgaver av læreboken.³⁰ Bestemmelsen anvendes altså som hovedregel ikke på ytelser som er til gjenstand for levering mellom selger og kjøper, men kostnader som knytter seg til annet enn det som leveres (omsetningsobjektet).

Overnevnte standpunkt er imidlertid ikke blitt fulgt konsekvent i praksis. I LB-2004-45797 (Veidekke) anvendte lagmannsretten den tilsvarende regelen i mval. 1969 § 18 (2) nr. 1 som rettslig grunnlag for å foreta en enhetlig bedømmelse av et entrepriseoppdrag hvor entreprenøren overfor byggherren i tillegg påtok seg finansieringen av entreprisen. Selv om både lånet og entrepriseoppdraget ble omsatt mellom den registreringspliktige selger og kjøper, anvendte lagmannsretten omkostningsregelen på tilfellet.

I merverdiavgiftshåndboken er det forutsatt at opplæringstjenester som leveres av selger i tilknytning til omsetningen av en vare, skal anses som en omkostning dersom selger i realiteten er den eneste som kan yte tjenesten, og den er helt nødvendig for at kjøper skal

²⁶ Gjems-Onstad/Kildal s. 187-188

²⁷ SR 1998 s. 246

²⁸ KMVA-2001-4513

²⁹ KMVA-2000-4280

³⁰ Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 1. utgave, Oslo 1996 s. 215-216

kunne nyttegjøre seg varen.³¹ Resultatet ville vært det samme ved anvendelse av hovedregelen i § 4-1 (1), og de retningslinjer som er oppstilt i praksis (se punkt 3.1).

Også i avgiftspraksis har omkostningsregelen tidvis blitt anvendt som rettslig grunnlag for enhetlig bedømmelse av flere ytelser som omsettes av selger. I KMVA-1999-4020 ble diverse konfigurasjons- og opplæringstjenester ansett som en omkostning ved omsetningen av et dataprogram, og i KMVA-1999-4118 ble avgiftsfri prosjekteringsledelse ansett som en omkostning ved leveringen av en avgiftspliktig prosjekteringstjeneste. Nevnte praksis knytter seg imidlertid til rettsstilstanden før Rt-2004-2000, som anvendte hovedregelen i § 18 (1) som rettslig grunnlag.

Forholdet mellom § 4-1 (1) og § 4-2 (1) har vært til gjenstand for lite drøftelse i juridisk teori, og skillet mellom reglene har også vært inkonsekvent i praksis. Sett fra et metodisk standpunkt er det fordelaktig og trekke et skille mellom bestemmelsene og deres rekkevidde, og skillet bør da trekkes etter om kostnaden inngår i selgers omsetning (§ 4-1), eller om man vurderer selgers utgifter overfor tredjemenn (§ 4-2). I merverdiavgiftshåndboken er det imidlertid forutsatt at § 4-2 (1) er ment som en presisering av § 4-1 (1).³² Det er derfor utelukkende av pedagogisk og teoretisk betydning å trekke et vanntett skille mellom bestemmelsene, selv om de prinsipielt får anvendelse på forskjellige typetilfeller av sammensatte ytelser.

2.2 Unntak fra hovedregelen i § 3-1 (1) som kan medføre begrenset eller ingen avgiftsplikt

Før merverdiavgiftsreformen av 2001 var loven bygget opp slik at det eksisterte en alminnelig avgiftsplikt ved omsetning av varer, mens bare positivt angitte tjenester skulle ilegges merverdiavgift.³³ Ved reformen ble det innført generell avgiftsplikt også for tjenester, noe som førte til at loven ble bygget opp med en helt generell hovedregel, og særregler som åpnet for at visse typer varer og tjenester var unntatt eller fritatt for avgiftsplikt, eller underlagt en redusert sats.

³¹ MVA-håndboken s. 325

³² MVA-håndboken s. 323

³³ Kristoffersen s. 13

Problemstillinger knyttet til behandlingen av sammensatte ytelser var for rettsstilstanden før merverdiavgiftsreformen av 2001 primært behandlet ut i fra tolkninger av reglene om beregningsgrunnlaget i 1969-lovens § 18, noe som må ses i sammenheng med at det manglet materiell hjemmel for ileggelse av avgift for de fleste tjenestetyper, noe som gjorde det nødvendig med en generell smittebestemmelse.

Etter merverdiavgiftsreformen har man fått en rekke særbestemmelser som åpner for enhetlig bedømmelse av ytelser som omsettes i tilknytning til hverandre. En fullstendig gjennomgang av bestemmelsene er ikke mulig på grunn av oppgavens omfang, men det skal her foretas en grovinndeling av bestemmelsene.

2.2.1 Bestemmelser som inneholder egne smittenormer

a) "som ledd i"-bestemmelsene

En rekke bestemmelser i merverdiavgiftsloven åpner for at ytelser som omsettes "som ledd i", eller "som et naturlig ledd" i omsetningen av en annen ytelse, følger den avgiftsmessige bedømmelsen til sistnevnte. Et eksempel er bestemmelsen i § 3-11 (1) som fastslår at varer og tjenester som omsettes som ledd i avgiftsunntatt utleie av fast eiendom, også skal behandles som unntatte ytelser.

Ordlyden "som ledd i" i § 3-11 (1) forstås slik at smitteeffekten bare inntreffer dersom den avgiftsunntatte ytelsen er å anse som den dominerende ytelsen. Bare dersom den avgiftsunntatte ytelsen er å anse som hovedytelsen, vil man foreta en enhetlig bedømmelse av ytelsene med den følge at hele omsetningen blir å anse som avgiftsunntatt. Ordlyden gir imidlertid få retningslinjer for hvordan man kommer frem til hvilken ytelse som utgjør hovedytelsen i transaksjonen.

Bestemmelsen i 3-11 (1) er en teknisk videreføring av 1969-lovens § 5 a.³⁴ I forarbeidene til bestemmelsen uttales det intet generelt til forståelsen av "som ledd i"-kriteriet, utover at man tilsiktet en klargjøring av den tidligere rettsstilstand hvor elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde ikke var avgiftspliktig når det ble levert som ledd i utleie av fast

³⁴ Ot.prp nr. 76 (2008-2009) s. 54

eiendom.³⁵ Det finnes heller ikke forarbeidsuttalelser knyttet til andre bestemmelser med tilsvarende ordlyd som bidrar til en generell avklaring av begrepets innhold.

I Regus-dommen tok lagmannsretten stilling til hva som skal anses å være levert “som ledd i” utleie av fast eiendom. Det ble lagt til grunn at man ikke kunne anse det slik at rettsstilstanden etter 1969-lovens § 5 a var opprettholdt. Som en følge av at det var innført generell avgiftsplikt også for tjenester var det “nærliggende å anta at unntaket [...] kan bety noe annet og mer enn den tidligere definisjonen knyttet til varebegrepet”.

Som en følge av rettsutviklingen på merverdiavgiftsrettens område legger altså lagmannsretten til grunn at smitteregelen må ses i et videre perspektiv enn hva som tidligere hadde blitt ansett å følge av bestemmelsen. De metoder og retningslinjer som er styrende for vurderingen skal drøftes ytterligere i kapittel 3 og 4.

Flere bestemmelser i merverdiavgiftsloven inneholder i tillegg et naturlighetskriterium. Eksempler er mval. § 3-4 (2) om sosiale tjenester og § 3-5 (2) om undervisningstjenester som begge åpner for at isolert sett avgiftspliktige varer og tjenester kan bli bedømt som avgiftsunntatte dersom de omsettes som “et *naturlig* ledd i ytelsen” av hovedytelsen. Det kan spørres om dette innebærer et strengere tilknytningskrav for at man skal foreta en enhetlig avgiftsmessig bedømmelse, enn tilfellet er etter § 3-11 (1).

Ordlyden “naturlig” indikerer at vurderingen vil være kasuistisk og skjønnsmessig, slik at man må bedømme tilknytningen mellom de konkrete ytelsene i hver sak. Det er imidlertid tvilsomt om det ut i fra ordlyden kan oppstilles et strengere kvalitetskrav enn tilfellet er der loven bare krever at ytelsen omsettes “som ledd i” en annen ytelse, sml. § 3-11 (1).

Det er ikke avklart hverken i forarbeider eller juridisk teori om man kan legge det samme meningsinnholdet inn i alle bestemmelser som inneholder disse passusene. Det er klart at lovbestemmelsene må forstås slik at de åpner for enhetlig bedømmelse av ytelser, men loven og dens forarbeider er taus om hvilke retningslinjer og metoder som kan oppstilles.

b) “integreert og nødvendig”

Bestemmelsen i mval. § 3-7 (2) 2. punktum fastslår at isolert sett avgiftspliktige tjenester som utgjør en “integreert og nødvendig del” av kunstnerisk framføring av åndsverk, også skal

³⁵ Ot.prp nr. 2 (2000-2001) s. 191

bedømmes som unntatt fra loven. Ordlyden “integrert” tilsier at tjenesten må inngå som del av fremføringen, og en naturlig forståelse av nødvendighetskriteriet er at tjenesten må være en forutsetning for den kunstneriske framføringen. Eksempler kan være lyd- og lystjenester kjøpt inn til konkrete arrangementer, samt oppbygging av scene til en bestemt forestilling. Det er lagt til grunn i teorien at smitteregelen må undergis en streng fortolkning og må angå tjenester som er direkte tilknyttet enkeltarrangementet.³⁶

Det lovfestede kriteriet i § 3-7 (2) er samsvarende med den forståelse som Høyesterett har av hovedregelen om beregningsgrunnlaget i § 4-1 (1) i Rt-2004-2000. Avgjørelsen og den læren som Høyesterett formulerer, vil bli særskilt omtalt i kapittel 3.

c) Bestemmelser som åpner for smitting dersom en ytelse leveres sammen med en annen ytelse

Eksempler på slike bestemmelser er § 6-3 (2), som fastslår at bøker blir smittet med full avgiftsplikt dersom de blir solgt sammen med vare av annet slag dersom de inngår i en “felles vareenhet”, og bestemmelsene i § 6-9 (1) 2. punktum og § 6-10 (1) som fastslår at driftsutstyr blir fritatt for merverdiavgift når de omsettes sammen med vann- og luftfartøy.

Etter disse bestemmelsenes ordlyd er det forholdene på leveringstidspunktet som er avgjørende, jf. § 1-3 bokstav b. Et eksempel er dersom man går til innkjøp av en bilferje til bruk i persontransport. Dersom det leveres et kommunikasjonsanlegg sammen med ferjen, vil dette være driftsutstyr som fritas etter § 6-9 (1) 2. punktum. Dersom man kjøper kommunikasjonsanlegget i ettertid, vil det være å anse som en avgiftspliktig vare jf. hovedregelen i § 3-1. De avgiftsmessige konsekvensene er imidlertid fraværende, da eieren av ferjen vil få refusjon etter § 8-1 forutsatt at de alminnelige vilkårene i lovens kapittel 2 er oppfylt.

Denne tredje gruppen med ytelser skiller seg fra de to forutgående ved at omsetningstidspunktet er av avgjørende betydning for den avgiftsmessige bedømmelsen. I praksis knytter det seg sjelden problemer knyttet til denne typen regler, og de kommer ikke til å bli behandlet videre i oppgaven.

2.2.2 Bestemmelser uten egne smittenormer

³⁶ Refsland/Alvsåker s. 47

Flere bestemmelser i merverdiavgiftsloven som avviker fra hovedregelen i § 3-1 fastslår at visse typer tjenester er unntatt, uten at det er tatt inn en passus som avklarer om ytelser som omsettes i tilknytning til den avgiftsunntatte tjenesten, også kan unntas fra avgiftsplikten.

Et eksempel er merverdiavgiftsloven § 3-6, som omhandler unntaket for finansielle tjenester. Bestemmelsens første ledd fastslår utelukkende at “[o]msetting og formidling av finansielle tjenester er unntatt fra loven”. Ordlyden avklarer ikke om avgiftspliktige ytelser omsatt i tilknytning til den finansielle tjenesten også kan bli unntatt fra merverdiavgift. Det er imidlertid forutsatt i forarbeidene at avgiftspliktig rådgivning som ytes i direkte forbindelse med en unntatt finansiell tjeneste, blir unntatt fra avgift.³⁷

Kulturunntaket i § 3-7 (1) fastslår at omsetning av adgang til visse typer kulturelle tilstelninger er unntatt fra loven, men inneholder ingen smittenorm for tilfeller hvor andre typer tjenester blir omsatt i tilknytning til kulturarrangementet. I LG-2004-10761 (Cobra Club) var spørsmålet om det skulle foretas en enhetlig avgiftsmessig bedømmelse av vederlaget for inngang til en pianobar og nattklubb i samme lokale. Kundene betalte en fastsatt sum i inngangspenger, og kunne deretter bevege seg fritt mellom lokalene.

Lagmannsretten tok utgangspunkt i en tolkning av begrepet “konsert”, og fastslo at da den musikalske fremføringen ikke var hovedelementet i hendelsen, kunne ikke lovens vilkår være oppfylt med den følge at hele vederlaget ble ansett som avgiftspliktig omsetning etter lovens hovedregel.

2.3 Oppsummering

Det eksisterer i dag et mangfold av lovbestemmelser i merverdiavgiftsloven som kan tolkes slik at de åpner for enhetlig bedømmelse ved omsetning av sammensatte ytelser. Hverken lovtekst eller forarbeider gir imidlertid bidrag av betydning til spørsmålene om når man skal foreta en enhetlig bedømmelse, og hvilken ytelse som i så fall skal være styrende for avgiftsplikten. Løsningen av slike spørsmål vil dermed bero på retningslinjer fastlagt i praksis, som igjen tar utgangspunkt i avveininger av konkrete og generelle hensyn.

Den overnevnte redegjørelsen illustrerer videre at man i praksis ikke har ansett det som nødvendig med lovfestede smitteregler for å foreta en enhetlig bedømmelse av ytelser som

³⁷ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 124

omsettes i tilknytning til hverandre. I kapittel 3 og 4 skal det drøftes hvilke metoder og retningslinjer som har utviklet seg i praksis for når man skal foreta en enhetlig bedømmelse.

3 Domstolskapte metoder for enhetlig bedømmelse av sammensatte ytelser

I forrige kapittel ble det gjennomgått flere eksempler på bestemmelser fra merverdiavgiftsloven som åpner for en enhetlig bedømmelse av ytelser som inngår i samme avtaleforhold, men som ikke gir tilstrekkelig med retningslinjer for hvordan denne bedømmelsen skal gjennomføres.

De metodene som har blitt anvendt av domstolene ved løsningen av spørsmål knyttet til sammensatte ytelser har blitt dels forankret i en fortolkning av lovens bestemmelser, og dels ut i fra ulovfestede rettsregler. Metodene er gjennomgående kasuistiske og bygger på skjønsmessige kriterier, noe som medfører at begrunnelsene i rettspraksis i høy grad er knyttet opp mot det konkrete saksforholdet. Det har utkrystallisert seg to metoder for bedømmelsen av sammensatte ytelser, men deres rekkevidde fremstår fremdeles som dels uavklart i teori og praksis.

3.1 Mval. § 4-1 (1) – “nødvendig og integrert”-læren

Merverdiavgiftsrettslig lovgivning har gjennomgått store forandringer i løpet av de siste årene, særlig ved reform 2001 som innførte generell avgiftsplikt også for tjenester, samt et system med unntak, fritak og differensierte avgiftssatser.³⁸ Da unntatte og fritatte varer og tjenester nå er positivt angitt gjennom loven, medfører dette at reglene om beregningsgrunnlaget i § 4-1 (1) har mindre betydning i dag som smittenorm, da de fleste særregler enten inneholder en egen smittenorm, eller man innfortolker en smittenorm inn i lovens ordlyd (jf. kap. 2.3).

Som dette kapittelet vil vise, utfyller bestemmelsen om beregningsgrunnlaget fremdeles en rolle i praksis til tross for at en rekke smittenormer nå følger av lovens særbestemmelser. Spørsmål knyttet til rekkevidden av de domstolskapte metodene behandles under punkt 3.3.

3.1.1 Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese)

³⁸ Gjems-Onstad/Kildal s. 23

Saken gjaldt rådgivningsselskapet Geelmuyden Kiese, som overfor sine klienter hadde påtatt seg å utarbeide årsberetninger, samt sørge for at disse ble trykket opp og levert til kunden. Spørsmålet for Høyesterett var om avgiftsgrunnlaget skulle fastsettes ut i fra det samlede vederlaget, eller om det var grunnlag for å skille ut selve utarbeidelsen av publikasjonene, som på leveringstidspunktet var en avgiftsunntatt rådgivningstjeneste, slik at det bare skulle beregnes avgift for den avgiftspliktige opptrykkingen.

I den konkrete drøftelsen i avsnitt 31-33 tolker Høyesterett regelen om beregningsgrunnlaget i § 18 (1) som en ren videreføring av regelen i omsetningsavgiftsvedtakets § 9 (2) nr. 3, som åpnet for smitting av avgiftsplikt dersom den “avgiftsfrie ytelsen utgjør en integrerende del av avtalen om den avgiftspliktige ytelsen”. Førstvoterendes uttalelse i avsnitt 33 forstås naturlig slik at bestemmelsen bare kan benyttes til å utvide avgiftsplikten, ved at en isolert sett avgiftsfri ytelse smittes med avgiftsplikt dersom den er integrert i et avgiftspliktig omsetningsobjekt, jf. også punkt 2.1.2.

Høyesterett uttaler videre at dersom omsetningsobjektet, her de opptrykkede årsberetningene i ferdig form, er å anse som avgiftspliktig, vil alle avgiftsfrie innsatsfaktorer smittes med avgiftsplikt, uavhengig av om de “er *vesentlige etter en absolutt eller relativ vurdering*” (avsnitt 33).

Dersom en har mulighet til å konstatere at det som har vært til gjenstand for levering til kunden, jf. mval. § 1-3 bokstav a, er å anse som en avgiftspliktig ytelse, vil altså alle avgiftsfrie komponenter som inngår i ytelsen, bli smittet med avgiftsplikt uavhengig av om de utgjør en verdimessig dominerende del av ytelsen eller ikke. I sakstilfellet i Rt-2004-2000 var det på det rene at rådgivningselementet både var klart verdimessig dominerende over opptrykkingen, og at hele fortjenesten til selger var knyttet til rådgivningsdelen.

Høyesterett drøfter imidlertid ikke nærmere hva som ligger i begrepet “omsetningsobjekt”. Skal begrepet ha selvstendig verdi som grunnlag for bedømmelsen av sammensatte ytelser må det kunne sies noe om når man står overfor sammensatte ytelser med ett omsetningsobjekt som utgjør den styrende ytelsen.

Rt-2004-2000 kan anses som et prejudikat på at dersom det er omsatt en avgiftspliktig vare, så vil dette utgjøre omsetningsobjektet, uavhengig av om kundens formål med kjøpet er rådgivningstjenesten, eller om rådgivningen utgjør et verdimessig dominerende moment. Det

er også i slike tilfeller det er mest korrekt å tale om et omsetningsobjekt, da en sammensatt tjeneste ikke behøver å ha noen fysisk manifestasjon.

I tillegg til at det må foreligge et avgiftspliktig omsetningsobjekt, formulerer Høyesterett et tilknytningskriterium. Smitteeffekten etter § 4-1 (1) vil bare inntre dersom den avgiftsfrie ytelsen er en “nødvendig og integrert” del av det avgiftspliktige omsetningsobjektet (avsnitt 40). Høyesterett går imidlertid ikke langt i å forsøke og utdype hva som ligger i disse kriteriene.

En naturlig forståelse av nødvendighetsvilkåret er at rådgivningstjenesten må være en forutsetning for leveringen av den avgiftspliktige varen. I denne saken var dette klart oppfylt da stensilene hadde absolutt ingen betydning som vare uten den medfølgende rådgivningstjenesten.

Integrasjonskriteriet kan forstås slik at det avgjørende for om smitteeffekten inntre er om den avgiftsfrie ytelsen endrer karakter ved omsetningen, ved å bli en del av omsetningsobjektet. Dette kriteriet er praktisk å håndheve dersom en tjeneste inngår som del av en fysisk vare, slik tilfellet var i Rt-2004-2000, men kan være mer problematisk ved enhetlig bedømmelse av sammensatte tjenester. I slike tilfeller vil det ofte ikke være riktig å si at det foreligger ett omsetningsobjekt, men at det er omsatt flere ytelser med en funksjonell sammenheng som gjør det naturlig å bedømme dem som en enhet. I sistnevnte tilfelle vil rettsgrunnsetningen i Rt-2004-2000 ikke nødvendigvis utgjøre et tilstrekkelig grunnlag til å løse spørsmålet knyttet til den avgiftsmessige bedømmelsen av ytelsene.

Det som kjennetegner “nødvendig og integrert”-læren er at den legger opp til en *objektiv vurdering* av tilknytningen mellom ytelsene. Dette skiller den fra hovedytelseslæren, som bygger på et *subjektivt vurderingskriterium*.

3.1.2 Etterfølgende underrettspraksis

Cobra Club-dommen (se punkt 2.2.2) bygget på hovedytelsesbetraktninger, og bygget ikke på premissene i Rt-2004-2000. Dommen omhandlet rettstilstanden etter reformen av 2001, slik at det rettslige utgangspunktet for drøftelsen ble unntaksbestemmelsen for kulturarrangement, sml. dagens § 3-7 (1), og ikke reglene om beregningsgrunnlaget i § 4-1 (1).

I Veidekke-dommen konstaterte lagmannsretten enhetlig bedømmelse av sammensatte ytelser med grunnlag i omkostningsregelen i § 18 (2) nr. 1, som er videreført i § 4-2 (2).

Lagmannsretten la til grunn at spørsmålet om smitting må bero på om “Veidekkes finansiering av de enkelte prosjekter må anses som atskilte eller integrerte ytelser i forhold til entreprisedokumentene”, noe som ble ansett å være tilfellet. Lagmannsretten drøftet ikke eksplisitt om finansieringsytelsen også utgjorde en nødvendig del av entreprisedokumentet, men la til grunn at finansieringen ikke kunne anses som ordinær, da Veidekke “frem til prosjektenes ferdigstilling – og noen tid etter dette – bar den fulle kredittrisiko og likviditetsbelastning”. Forutsatt at byggherren ikke kunne oppnå tilsvarende finansieringsvilkår fra en uavhengig finansinstitusjon, er det nærliggende å legge til grunn at nødvendighetsvilkåret var oppfylt i saken.

De neste avgjørelsene var LB-2008-184780 (Grieg Investor) og LB-2008-97733 (Carnegie), som begge bygget på en fortolkning av unntaket for finansielle tjenester Sistnevnte ble påanket til Høyesterett, som fattet sin avgjørelse i saken i den tidligere nevnte Rt-2009-1632. Avgjørelsene bygget begge på EUs hovedytelseslære (se punkt 3.4).

Rettspraksis i den første tiden etter Rt-2004-2000 gir altså begrenset støtte til eksistensen av en “nødvendig og integrert”-lære. Dette skyldes for det første at de overnevnte avgjørelsene knytter seg til rettstilstanden etter reformen av 2001. Lovgiver har gjennom unntaksbestemmelsene redusert behovet for anvendelse av § 4-1 (1) ved tilfeller av omsetning av sammensatte ytelser.

For det andre er tilfellene ikke nødvendigvis analoge. I Rt-2004-2000 kunne man identifisere ett omsetningsobjekt, som var underlagt avgiftsplikt, med den følge at § 4-1 (1) var anvendelig. I Cobra Club-dommen var det ikke mulig å si at det var omsatt ett omsetningsobjekt, da inngangsbilletten omfattet tilgang til nattklubb og pianobar. Selv om tjenestene til en viss grad var integrert i hverandre ved at kundene ikke kunne velge bort en av dem, var ikke den ene tjenesten en nødvendig forutsetning for den andre, slik tilfellet var i Rt-2004-2000.

I Veidekkedommen var finansieringstjenesten derimot en nødvendig forutsetning for utføringen av entreprisedokumentet, og til en viss grad integrert da finansieringsavtalene ikke hadde “noen selvstendig økonomisk realitet” i forholdet mellom partene. Selv om

lagmannsretten bygger på omkostningsregelen, ville resultatet blitt det samme om en hadde anvendt læren fra Rt-2004-2000 fullt ut.

3.1.3 Rt-2012-1547 (Norwegian Claims Link)

Avgjørelsen omhandler et norsk advokatfirma som omsatte rådgivningstjenester som ble fjernlevert til klienter i utlandet, og som dermed var unntatt fra merverdiavgift som omsetning til mottaker utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. § 1-2. I tillegg påtok advokatfirmaet seg overfor de utenlandske klientene prosessoppdrag for norske domstoler, som er en stedbunden avgiftspliktig tjeneste, jf. § 3-1. Spørsmålet i saken var om det skulle iberegnes merverdiavgift for den fjernleverbare tjenesten fra det tidspunkt advokatfirmaet hadde fått prosessfullmakt.

Høyesterett starter med å avklare at man står overfor samme type tjeneste, levert på to forskjellige måter, før det stilles spørsmål om det “arbeid som utføres som del av den skriftlige saksforberedelsen skal anses som fjernleverbare tjenester eller ikke” (avsnitt 33). Problemstillingen er altså formulert som et spørsmål om tjenestens *art*, noe som kan lede an til at hvordan arbeidet faktisk leveres overfor kunden kan ha betydning. Tjenesten vil jo etter sin art være fjernleverbar dersom den leveres elektronisk til kunden i utlandet, mens den vil være stedbundet dersom den først kommer til syne gjennom prosessen for norske domstoler.

Deretter fastslår Høyesterett i avsnitt 34 at “[a]vgiftsretten er ikke en del av EØS-retten og det er heller ikke [...] gitt uttrykk for at det skal skje en frivillig harmonisering. Saken må derfor avgjøres på grunnlag av de norske bestemmelsene på området”. Uttalelsen indikerer at Høyesterett ikke ønsker å tillegge EU-praksis vekt av betydning ved løsningen av spørsmålet.

I avsnitt 35 foretar førstvoterende, med bakgrunn i Rt-2004-2000, en vurdering av hva som er å anse som omsetningsobjektet i saken, og hvilke ytelser som utgjør en nødvendig og integrert del av dette. I subsumsjonsspørsmålet kommer Høyesterett frem til at det er prosessoppdraget som må anses som omsetningsobjektet, og at det skriftlige forarbeidet er en integrert støtteytelse, når det uttales at “[d]et er verken karakteristisk eller vanlig for slike avtaler at de deles opp slik at forberedelse ses på som *en selvstendig tjeneste og oppmøte i retten som en annen*” (avsnitt 36).

Høyesteretts konklusjon var at den skriftlige saksforberedelsen ble smittet med avgiftsplikt fra og med tidspunktet da prosessfullmakt ble gitt, jf. daværende § 18 (1), fordi at den ble ansett som en nødvendig og integrert del av prosessoppdraget for norske domstoler.

Selv om avgjørelsen bygger videre på læren fra Rt-2004-2000, er ikke sakstilfellet helt analogt, da man i Rt-2012-1547 sto overfor to tjenester av samme art, men hvor spørsmålet om avgiftsplikt berodde på leveringsmåten, mens man i Rt-2004-2000 sto overfor to tjenester som sammen dannet en avgiftspliktig vare. Avgjørelsen i Rt-2012-1547 avklarer dermed at læren kan få anvendelse også hvor det er omsatt sammensatte tjenester.

3.2 Hovedytelseslæren

Tanken om at ytelser med en nær tilknytning skal behandles avgiftsmessig på bakgrunn av hva som er å anse som den dominerende ytelsen, eller "hovedytelsen", har lange røtter i norsk merverdiavgiftsrett. Allerede i brev av 23. november 1972 fra Skattedirektoratet til Finansdepartementet uttales det at: "Ved levering av både bilde og tekst mot et samlet vederlag, antas at vederlaget er avgiftspliktig dersom bildet *klart fremtrer som det dominerende*, og teksten kun er av *ledsagende art* [...] Dersom det omvendte er tilfelle, dvs. at det vesentligste er teksten, mens medfølgende fotografi er av *uvesentlig betydning*, antas at vederlaget er avgiftsfritt". Uttalelsen er interessant, både fordi den bygger på hovedytelsesbetraktninger, og fordi den forutsetter at en avgiftspliktig ytelse som er sekundær til en avgiftsfri ytelse, kan smittes med avgiftsfrihet.

I dette kapittelet skal det redegjøres for hovedytelseslæren, som har sitt rettslige utspring fra EU-retten. Det vil særlig legges vekt på Rt-2009-1632 som hittil er den eneste Høyesterettsavgjørelsen som opererer med en hovedytelseslære for enhetlig bedømmelse av sammensatte ytelser.

3.2.1 Rt-2009-1632 (Carnegie)

Avgjørelsen omhandler to verdipapirforetak som omsatte såkalte "corporate finance"-tjenester, som inneholdt både finansielle tjenester i form av meglertjenester, samt generelle rådgivningstjenester. Meglertjenester var unntatt fra loven etter 1969-lovens § 5b nr. 4 bokstav c, mens rådgivningstjenester var avgiftspliktige etter hovedregelen i mval § 13.

Høyesterett tar utgangspunkt i unntaksbestemmelsen for finansielle tjenester, og vurderer om det er utøvet avgiftsfrie meglingstjenester. Etter at det er slått fast at dette er tilfellet, angis det i avsnitt 53 at det må “først vurderes om det er grunnlag for å si at det er utført to selvstendige oppdrag, eller om de ulike tjenestene er slik knyttet sammen at det hele må sees som et *sammensatt oppdrag*. Når en står overfor et sammensatt oppdrag vil godtgjørelsen *i sin helhet enten være avgiftspliktig eller avgiftsfri*”. Høyesterett anlegger her en toleddet vurdering i spørsmålet om flere ytelser skal behandles enhetlig. Dersom ytelsene er å anse som sammensatte, må det foretas en enhetlig bedømmelse basert på hva som er hovedytelsen.

Høyesterett legger videre til grunn at norsk rett samsvarer med de retningslinjer som har vært oppstilt i tidligere EU-praksis for bedømmelsen av sammensatte ytelser på området for finansielle tjenester.

Med bakgrunn i de retningslinjer som oppstilles i EU-praksis må det foretas en vurdering av “hvilke elementer som særlig karakteriserer den aktuelle transaksjon” (avsnitt 55). Man står altså overfor en skjønnsmessig helhetsvurdering, men skjønnskriteriene er ikke de samme som ble fremhevet i Rt-2004-2000.

3.2.2 EUs praksis om hovedytelseslæren

I Rt-2009-1632 bygger Høyesterett på hovedytelseslæren slik den på domstidspunktet var fastlagt i EU-praksis. Da merverdiavgiftsretten ikke er omfattet av EØS-avtalen,³⁹ er norske domstoler ikke bundet av EU-domstolens praksis, og den rettskildemessige vekten kan også være begrenset. Dette var også Høyesteretts standpunkt i den senere avgjørelsen i Rt-2012-1547, jf. punkt 3.1.3.

Både Norges og EUs merverdiavgiftsrett bygger imidlertid på destinasjonslandsprinsippet, som innebærer at merverdiavgiften kreves inn i den stat hvor ytelsen forbrukes.⁴⁰ Da det foregår en vesentlig grad av import og eksport mellom Norge og EUs medlemsland, taler hensynet til forutberegnelighet ganske klart for at man bør tilstrebe en harmonisering i regelverket, slik at EUs regler for bedømmelse av sammensatte ytelser tilsvare de som følger av norsk rett.

³⁹ Gjems-Onstad s. 34

⁴⁰ Gjems-Onstad/Kildal s. 232

I Carnegie-dommen legger førstvoterende i avsnitt 34 til grunn at “[d]et er praksis ved EU-domstolen som vil få størst betydning for forståelsen av det tilsvarende avgiftsunntak i Norge”. Uttalelsen fremkommer helt innledningsvis i drøftelsen, før ordlyden i unntaksbestemmelsen blir drøftet. Dette indikerer at førstvoterende anser EU-retten som en vesentlig rettskildefaktor for løsningen av rettsspørsmålet. Det var også fastslått i forarbeidene at praksis knyttet til EUs merverdiavgiftsdirektiv skulle være sammenfallende med vurderingen av unntaket for finansielle tjenester etter norsk rett.⁴¹

Hovedregelen er imidlertid i EU som etter norsk rett at ytelser med forskjellig avgiftsmessig status skal behandles separat, jf. nøytralitetsprinsippet. Det er avgjørelsene i C-349/96 (Card Protection Plan) og C-453/05 (Volker Ludwig) som danner grunnlaget for behandlingen av sammensatte ytelser i tilknytning til EUs merverdiavgiftsdirektiv, og som blir behandlet av Høyesterett i Carnegie-dommen.

I avsnitt 29 i Card Protection Plan legges det til grunn at ytelser som fremstår som en enhet “should not be artificially split, so as to not distort the functioning of the VAT system”. Unntak fra hovedregelen er altså ment å ramme hvor separat behandling ville vært kunstig, og motvirker sentrale merverdiavgiftsrettslige hensyn.

Vilkårene for å anse en tjeneste som sammensatt følger av avsnitt 30, som angir at man står overfor en sammensatt levering dersom man kan identifisere elementer av “principal service” og “ancillary service”. Sistnevnte er å anse som støtteytelser, “which share the tax treatment of the principal service”.

Avgjørende for å anse en ytelse som en støtteytelse, som følger de avgiftsrettslige regler som gjelder for hovedytelsen, er at “it does not constitute for customers an aim in itself, but a means of better enjoying the principal service supplied”. Dette peker på at hovedytelsesvurderingen skjer i to ledd.

For det første må det foretas en vurdering av kundens formål med kjøpet av tjenesten. En ren subjektiv vurdering av kundens formål ville imidlertid være i strid med prinsippet om at selger ikke skal vurdere kjøpers bruk av ytelsen.⁴² Vurderingen er imidlertid til en viss grad objektivisert, da det følger av avsnitt 29 at det skal tas utgangspunkt i en “typical consumer”.

⁴¹ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s. 124

⁴² Gjems-Onstad/Kildal s. 39

Videre må det foretas en vurdering av om støtteytelsen utelukkende bidrar til å fremme nytten av hovedytelsen, eller om den har et selvstendig formål for kunden. Det må antas at også denne vurderingen tar utgangspunkt i hva en gjennomsnittskunde ville forvente, noe som innebærer at særlige forhold på kundens side ikke får avgjørende betydning i den avgiftsrettslige bedømmelsen av ytelsene.

Problemet med vurderingskriteriene som oppstilles i C-349/96 og C-453/05 er at de ikke inneholder en objektiv avgrensning av *hvilke* ytelser som kan trekkes inn i beregningsgrunnlaget, men utelukkende fokuserer på en vurdering av kundens formål med anskaffelsen. Dersom disse vurderingskriteriene skal gjelde helt generelt for bedømmelsen av sammensatte ytelser, kan man slutte at dersom en forbruker i samme transaksjon kjøper en boks tunfisk og en kattunge, med det formålet å fore katten med tunfisken, kan man stå overfor en sammensatt ytelse som skal behandles enhetlig.

Hverken “nødvendig og integrert”-læren eller hovedytelseslæren er altså dekkende for behandlingen av sammensatte ytelser, og må utfylles med andre vurderingsmomenter knyttet til den objektive tilknytningen mellom ytelsene.

3.2.3 Etterfølgende underrettspraksis – forsøk på harmonisering av metodene?

I Regus-dommen vises det til at EU-praksis vedrørende hovedytelseslæren gir “en viss veiledning” for det rettslige spørsmålet. Rettskildebruken skiller seg her klart fra Carnegie-dommen, hvor Høyesterett presumerer rettsenhet mellom norsk rett og EU-retten. Dette kan ha en sammenheng med at forarbeidsuttalelsene som foreskrev at EU-praksis skulle gis stor rettskildemessig vekt, var knyttet til området for finansielle tjenester, mens Regus-dommen omhandlet unntaket for utleie av fast eiendom.⁴³

Avgjørelsens drøftelse av hva som er den styrende hovedytelsen tar utgangspunkt i at de enkelte ytelser er *integrerte* deler i en ny ytelse, som er å anse som utleie av fast eiendom, jf. mval. § 3-11. Videre var utleien av kontorlokalene *nødvendige* for utnyttelsen av de øvrige kontortjenestene, og man sto overfor ett *omsetningsobjekt* som totalt sett var omsatt som ledd i utleie av fast eiendom.

⁴³ Gjems-Onstad/Kildal s. 144

I tillegg blir det foretatt en vurdering av kundens formål med anskaffelsen, etter modell av EUs hovedytelseslære. Det uttales at de isolert sett avgiftspliktige tilleggstjenestene “vil i markedet bli oppfattet som midler til å kunne utnytte leieobjektet på best mulig måte. Etter en objektivisert vurdering fremstår derfor hovedinteressen hos kunden klart å knytte seg til tilgangen til et kontor”.

Regus-dommen går langt i å forsøke å knytte den objektive vurderingen av tilknytningen mellom ytelsene som oppstilles gjennom “nødvendig og integrert”-læren i Rt-2004-2000 og Rt-2012-1547, med den subjektive vurderingen av gjennomsnittskundens formål som legges til grunn i Rt-2009-1632 og hovedytelseslæren. Avgjørelsen taler således for at begge høyesterettsdommene har prejudikatsverdi, men rekkevidden av de to lærene, og i hvilken grad de kan forenes, fremstår som uavklart både i praksis og teori.

Avgjørelsen i LB-2012-52697 (Bailine) gjaldt omsetning av såkalt “figure shaping” for kvinner, som inkluderte en avgiftsunntatt undervisningsytelse, avgiftsunntatt trening, samt bruk av elektrostimulator som falt utenfor unntaket for idrettstjenester, og som dermed var avgiftspliktig etter hovedregelen 1969-lovens § 13. Spørsmålene som var forelagt lagmannsretten var om ytelsene måtte anses som sammensatte, om hovedytelseslæren kom til anvendelse på sakstilfellet, og i så fall hvilken av ytelsene som utgjorde hovedytelsen.

Lagmannsretten uttalte at hovedytelseslæren kan forstås som en tolkning av regelen om beregningsgrunnlaget i mval. § 18 (1), “i hvert fall for de tilfeller hvor en ellers unntatt ytelse skal inngå i avgiftsgrunnlaget til en avgiftspliktig ytelse”. Her presumerer lagmannsretten at hovedytelseslæren er forenelig med “nødvendig og integrert”-læren som er lagt til grunn i Rt-2004-2000 og Rt-2012-1547, ved at det også i tilfeller hvor det kan identifiseres et avgiftspliktig omsetningsobjekt skal foretas en vurdering av hva som er hovedytelsen.

Lagmannsrettens uttalelse synes vanskelig å forene med subsumsjonen i Rt-2004-2000, hvor Høyesterett legger til grunn at dersom omsetningsobjektet er en avgiftspliktig vare, så vil alle avgiftsfrie innsatsfaktorer i denne smittes med avgiftsplikt “*uten hensyn til om de avgiftsfrie innsatsfaktorene er vesentlige etter en absolutt eller relativ vurdering*”. Dette harmonerer ikke med hovedytelseslæren, da man godt kan komme frem til at det er den avgiftsfrie innsatsfaktoren som utgjør hovedsiktemålet for kunden selv om den er integrert i en avgiftspliktig vare.

I det konkrete sakstilfellet i Rt-2004-2000 kan det med styrke hevdes at den avgiftsfrie rådgivningstjenesten utgjorde hovedsiktemålet for kunden, og at inkorporasjonen i stensilene kun hadde en støttefunksjon. Uten den integrerte rådgivningstjenesten hadde den avgiftspliktige varen ingen selvstendig verdi for kunden, og den avgiftspliktige varen fungerte utelukkende som et middel for å formidle innholdet i rådgivningstjenesten.

Hadde tilfellet vært bedømt etter hovedytelseslæren, ville Høyesterett mest sannsynlig måtte kommet til motsatt konklusjon i Rt-2004-2000, noe som indikerer at de to lærene ikke er forenelige for alle tilfeller av sammensatte ytelser. En lagmannsrettsdom har imidlertid begrenset vekt som rettskildefaktor, slik at den rettskildemessige betydningen av at *Bailine*-dommen fastslår at hovedytelseslæren gjelder helt generelt også ved anvendelsen av reglene om beregningsgrunnlaget i § 4-1 (1), er liten.

3.3 Rekkevidden av metodene

3.3.1 “Nødvendig og integrert”-læren

I praksis har man vurdert det slik at det er avgiftsstatusen for *omsetningsobjektet* som er styrende for om smittenormen i § 4-1 (1) kommer til anvendelse, jf. Rt-2012-1547 avsnitt 35. Det er ikke i alle transaksjoner mulig å fastslå at det foreligger ett omsetningsobjekt, og i slike tilfeller er smitteregelen i § 4-1 (1) ikke anvendelig.

I *Regus*-dommen legger lagmannsretten som nevnt til grunn at prinsippene som fremkommer i Rt-2004-2000 også “bør anvendes når grensen for en avgiftsfri ytelsetype skal trekkes”. Isolert sett taler dette for at regelen i § 4-1 (1) også får anvendelse dersom det leveres et omsetningsobjekt som er avgiftsfritt. Dommen bygger imidlertid på et resonnement hvor hovedytelseslæren og “nødvendig og integrert”-læren forsøkes forent. Som oppgaven har vist, er det ikke gitt at dette lar seg gjøre i praksis, uten at man trekker den slutning at Høyesterett kom til feil konklusjon i Rt-2004-2000.

Til støtte for at § 4-1 (1) kommer til anvendelse bare dersom en kan konstatere et at det er levert et avgiftspliktig omsetningsobjekt er også MVA-håndboken (2013) punkt 4.1.1, hvor det legges til grunn at "bestemmelsen ikke [gir] grunnlag for å behandle en sammensatt ytelsetype som fullt ut unntatt".

Resultatet av dette er at smitteregelen i § 4-1 (1) sammenholdt med “nødvendig og integrert”-læren i Rt-2004-2000 medfører en utvidet avgiftsplikt dersom det som er til gjenstand for “levering mot vederlag” jf. mval. § 1-3 bokstav a, er å anse som en fullt ut avgiftspliktig vare eller tjeneste. Da vil alle ytelser som er isolert sett unntatt eller fritatt fra avgift inngå i beregningsgrunnlaget såfremt de objektivt sett er nødvendige og integrerte deler av omsetningsobjektet, da uavhengig av om de er “vesentlige etter en absolutt eller relativ vurdering” jf. Rt-2004-2000 i avsnitt 33. En vurdering av kundens formål basert på EUs hovedytelseslære er ikke av betydning for om bestemmelsen kommer til anvendelse.

3.3.2 Hovedytelseslæren

I Rt-2009-1632 løste Høyesterett det avgiftsrettslige spørsmålet på bakgrunn av EUs hovedytelseslære. Sakens parter var imidlertid enige om at hovedytelseslæren kom til anvendelse, slik at Høyesterett ikke hadde foranledning til å realitetsdrøfte hvor langt hovedytelseslæren gjelder. Uttalelsen i avsnitt 55 om at EUs praksis “etter mitt syn [også] er gjeldende for norsk rett”, viser imidlertid at Høyesterett går langt i å anerkjenne læren som gjeldende rett, i hvert fall på området for finansielle tjenester.

Hovedytelseslæren er resipert fra EU-domstolens praksis, og Høyesterett har i merverdiavgiftsrettslige spørsmål tillagt EU-praksis varierende rettskildemessig vekt, jf. Rt-2012-1547 hvor Høyesterett ser helt bort fra den (avsnitt 34). Høyesteretts uttalelser i sistnevnte dom kan tale for å begrense læren til å gjelde for unntaket for finansielle tjenester etter mval. § 3-6, jf. Carnegie-dommen og Grieg Investor-dommen.

Avgiftsmyndighetene legger imidlertid til grunn at hovedytelseslæren “ikke [kan] anses å være begrenset til området for finansielle tjenester”.⁴⁴ Dette selv om tidligere uttalelser fra Finansdepartementet kunne indikere at dette var tilfellet.⁴⁵

I Bailine-dommen kom lagmannsretten frem til at man sto overfor en sammensatt slanketjeneste, som inneholdt komponenter som enten var unntatt eller underlagt avgift etter lovens hovedregel. Lagmannsretten konkluderte med at “det gjelder en såkalt hovedytelseslære i norsk rett, og at den ikke bare gjelder på finansrettens område”. Konklusjonen var at det var bruken av elektrostimulatoren, som isolert sett falt utenfor

⁴⁴ MVA-håndboken (2013) s. 317

⁴⁵ Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om finansielle tjenester, punkt 4

treningsunntaket, som måtte anses som hovedytelsen, slik at hele slanketjenesten ble ansett som avgiftspliktig. Bailine-dommen gir støtte for at hovedytelseslæren gis anvendelse hvor lovens ordlyd gjør unntak for varer og/eller tjenester som leveres som et “naturlig ledd i ytelsen” av en avgiftsfri vare eller tjeneste, samt hvor unntaksbestemmelsen ikke inneholder noen smitteregel.

Samlet sett er det grunnlag for å si at etter gjeldende rett gjelder hovedytelseslæren i dag ved bedømmelsen av transaksjoner hvor man kan identifisere et omsetningsobjekt, eller hvor man står overfor flere omsetningsobjekt som har en så nær tilknytning at de må anses å inngå i en sammensatt ytelse.

4 Andre retningslinjer for når man står overfor en sammensatt ytelse

I kapittel 2 ble det fastslått at man har en rekke lovbestemmelser i merverdiavgiftsloven som åpner for at ytelse som isolert sett er unntatt, fritatt eller underlagt reduserte satser, kan smittes med avgiftsplikt dersom de omsettes i tilknytning til en avgiftspliktig ytelse.

I kapittel 3 ble det tatt utgangspunkt i to sentrale metoder i praksis for løsningen av hvilken ytelse som er bestemmende for avgiftsplikten. Selv om vurderingene om en ytelse er nødvendige og integrert i en annen, og vurderingen av kundens formål med transaksjonen også bidrar til å belyse tilknytningskravet, er ingen av metodene tilstrekkelige for å løse problemstillingen knyttet til når to eller flere ytelse skal anses som sammensatte.

I Grieg Investor-dommen, som omhandlet en bedrift som omsatte såkalte “Forvaltnings Service Avtaler” som inneholdt en avgiftspliktig rådgivningskomponent og en avgiftsunntatt ordreformidlingstjeneste, vurderte lagmannsretten det slik at ytelsene var å anse som sammensatte da det var “naturlig å se det hele som én tjeneste (bestående av to elementer), ikke som to separate tjenester” fordi at det var “så nær sammenheng mellom de to elementene”.

Lagmannsrettens konklusjon i Grieg Investor-dommen illustrerer at spørsmålet om når flere ytelse er sammensatte, slik at de skal bedømmes enhetlig etter metodene i kapittel 3, er basert på en skjønnsmessig og kasuistisk helhetsvurdering. I dette kapitlet skal det gis en ikke-uttømmende redegjørelse for skjønnskriterier og hensyn som kan være av betydning for om man står overfor sammensatte ytelse.

4.1 Omsetning som vilkår for merverdiavgiftsplikt

4.1.1 Transaksjoner med samlet levering

Avgiftsplikten oppstår ved “omsetning”, jf. § 3-1, og omsetningstidspunktet etter merverdiavgiftsloven er når varen eller tjenesten blir “lever[t]” jf. § 1-3 (1) bokstav a. Ved ordinært kjøp og salg taler ordlyden for at det kjøpsrettslige overleveringstidspunktet er avgjørende. I Rt-1996-51 drøftet Høyesterett omsetningsvilkåret, og uttalte at spørsmålet

måtte “bedømmes ut fra privatrettens alminnelige regler” (s. 57). Da merverdiavgiftsloven 2009 § 1-3 (1) bokstav a viderefører rettstilstanden etter 1969-loven, er Høyesteretts uttalelse fremdeles styrende for vurderingen.⁴⁶

Da omsetningstidspunktet er avgjørende for når selger skal kreve inn utgående merverdiavgift, jf. § 4-1 (1), vil det altså ved ordinært salg være det kjøpsrettslige leveringstidspunktet som utgjør grunnlaget for den avgiftsmessige bedømmelsen. Det vil da være varen(e) eller tjenesten(e) slik de fremstår på leveringstidspunktet som er til gjenstand for en enhetlig eller separat bedømmelse.

4.1.2 Suksessiv levering av ytelser

Et spørsmål er om det kan foretas en enhetlig bedømmelse av ytelser som leveres suksessivt. Dersom avtaleforholdet går ut på å levere forskjellige ytelser til forskjellig tid, vil spørsmålet om ytelsene likevel kan være sammensatte enten besvares negativt, eller knyttes til andre skjønnskriterier enn selve omsetningstidspunktet.

I praksis har ikke det faktum at det foreligger flere leveringstidspunkt vært til hinder for å foreta en enhetlig bedømmelse av ytelser som isolert sett har forskjellig avgiftsmessig status. Et eksempel er Rt-2012-1547, hvor forberedende prosessrådgivning levert til klient i utlandet og utførelse av et prosessoppdrag for norske domstoler ble behandlet enhetlig, selv om rådgivningstjenestene ble levert til forskjellig tid og sted.

I Grieg Investor-dommen tok lagmannsretten stilling til om generell finansiell rådgivning og ordreformidling som inngikk i samme avtaleforhold skulle bedømmes som en sammensatt ytelse. Lagmannsretten anså det slik at “GIs rådgivningsvirksomhet i FSA-avtalene ikke sies å være av en slik art at den *ytes i direkte forbindelse* med selve de konkrete transaksjonene”. Til tross for dette sto man overfor en “sammensatt ytelse som delvis består av et isolert sett avgiftsfritt element (ordreformidlingen), og [...] et isolert sett avgiftspliktig element (rådgivningen)”.

Merverdiavgiftslovens omsetningskriterium er altså ikke å anse som en selvstendig rettslig skranke ved spørsmålet om flere ytelser skal behandles selvstendig eller som en enhet. Dersom det er stor avstand i tid mellom omsetningstidspunktene, vil dette imidlertid etter omstendighetene kunne tale for å anse ytelsene som selvstendige i en konkret vurdering.

⁴⁶ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 49

4.1.3 Avtalen som grunnlag for omsetning

I privatretten er det et grunnleggende prinsipp at partene står fritt til å inngå avtaler om overføring av varer og tjenester på den måten som passer dem. Dette er en direkte følge av partsautonomien og prinsippet om avtalefrihet. Også i merverdiavgiftsretten må hovedregelen være at den avgiftsrettslige bedømmelsen av en transaksjon tar utgangspunkt i de reelle privatrettslige forhold.⁴⁷

I LA-1997-367 (Kruse Smith), som omhandlet spørsmålet om et særskilt renteverderlag skulle bedømmes som en omkostning ved et entreprisoppdrag jf. omkostningsregelen i 1969-lovens § 18 (2) nr. 1, uttalte således lagmannsretten at “partenes regulering i avtalen [...] i spørsmålet om hvem som skal bære de enkelte kostnader, vil være avgjørende for entreprenørens merverdiavgiftsrettslige stilling”. Uttalelsen illustrerer at partenes regulering også er utgangspunktet for den avgiftsmessige bedømmelsen i praksis.

Et spørsmål er om, og i hvilken grad avgiftssubjektene kan påvirke vurderingen av hva som er å anse som sammensatte ytelser, ved å dele opp ytelsene i forskjellige avtaler eller ved separat fakturering.

4.1.3.1 Særskilt fakturering eller spesifisering av ytelsene

Paragraf § 4-2 (1) fastslår at oppfyllelseskostnader inngår i beregningsgrunnlaget uavhengig av om “de inngår i vederlaget eller det kreves særskilt betaling”. Lovgiver har altså positivt tatt det standpunkt at partene ikke kan påvirke den avgiftsrettslige bedømmelsen av oppfyllelseskostnader gjennom spredning av ytelsene til separate fakturaer.

I Rt-2004-2000 fastslår Høyesterett at det samme gjelder ved bedømmelsen av sammensatte ytelser etter hovedregelen i § 4-1 (1). At ytelsene var særskilt priset og spesifisert på fakturaen, kunne etter førstvoterendes oppfatning “ikke ha noen betydning i denne sammenheng” (avsnitt 39). At ytelsene spesifiseres særskilt på samme faktura har dermed liten betydning for om ytelsene skal behandles separat eller som sammensatte.

I Regus-dommen kom lagmannsretten frem til at diverse tilleggstjenester som for eksempel tilgang til sekretær, skulle anses som avgiftsunntatt utleie av fast eiendom, dette til tross for at “leietakernes faktiske utnyttelse av tilleggstjenestene blir fakturert særskilt som avgiftspliktig

⁴⁷ Gjems-Onstad/Kildal s. 296

omsetning”. At avgiftssubjektet har forsøkt å påvirke avgiftspliktens omfang ved separat fakturering er altså av underordnet betydning for om ytelsene skal behandles separat.

4.1.3.2 Særskilt kontrahering av ytelsene

Omkostningsregelen i § 4-2 (1) presiserer at det er “avtalen” som utgjør rammen for beregningsgrunnlaget. Ordlyden kan forstås på to måter, enten slik at det siktes til det formelle avtaledokumentert, eller til avtalen i videre forstand. Spørsmålet er om man skal legge til grunn et formelt eller funksjonelt avtalebegrep i den avgiftsrettslige bedømmelsen.

Utgangspunktet er som nevnt at de reelle privatrettslige forhold legges til grunn av avgiftsmyndighetene. Dersom avgiftssubjektet bevisst deler opp sammensatte ytelser i flere avtaler for å minske utgående merverdiavgift, vil avgiftsmyndighetene kunne kreve at man ser bort fra dette i vurderingen. Spørsmål knyttet til sammensatte ytelser har imidlertid til nå blitt løst uten at den ulovfestede omgåelsesnormen har blitt anvendt som rettslig grunnlag.

Kontroll- og provenyehensynene taler imidlertid for at avgiftsmyndighetene må gis mulighet til å føre en selvstendig kontroll over avgiftssubjektenes disposisjoner, også der hvor det ikke foreligger konkret grunnlag for å mistenke omgåelse. Gjems-Onstad og Kildal hevdet tidligere at man ved separat kontrahering kunne tilpasse avgiftsplikten ved å dele opp ytelser i forskjellige avtaler, og at slike tilpasninger ikke kan anses som illojale såfremt de ikke strider mot vanlig bransjepraksis.⁴⁸ Standpunktet er ikke opprettholdt i senere utgaver, og det er tvilsomt om avgiftsmyndighetene eller domstolene vil tillegge bransjepraksis betydelig rettskildemessig vekt.

Inngåelse av separate avtaler vil kunne medføre at ytelsene får en større grad av ytre selvstendighet. I en bevisvurdering vil dermed særskilt kontrahering kunne gis en viss betydning i vurderingen av om man står overfor selvstendige eller sammensatte ytelser. Illustrerende er Tanum Ridesenter-dommen, hvor det ble inngått separate avtaler om stallplass og fôring. Lagmannsretten la til grunn at det ikke hadde betydning at fôravtalen var betinget av at det ble inngått avtale om stallplass, og at avtalene så å si alltid ble inngått samtidig. Det at kjøper ble gitt en reell valgmulighet ved avtaleinngåelsen, var her tilstrekkelig til at ytelsene ikke ble ansett å være sammensatte.

⁴⁸ Gjems-Onstad/Kildal, 1996 s. 215

I praksis har det imidlertid blitt lagt til grunn at det ikke kan tillegges avgjørende vekt at ytelsene fremtrer i separate avtaler. I Veidekkedommen uttaler lagmannsretten at det er "klart at det ikke kan bygges på et formelt avtalebegrep". Klagenemnda for merverdiavgift bygger også på et funksjonelt avtalebegrep i sin praksis.⁴⁹

Inngåelse av flere avtaler er altså ikke tilstrekkelig til å påvirke den avgiftsmessige bedømmelsen av ytelsene, da partenes formelle innretning ikke tilsier at ytelsene bør bedømmes annerledes. I en konkret bevisvurdering vil imidlertid særskilt kontrahering gjøre at avgiftssubjektet står sterkere, da det er avgiftsmyndighetene som har bevisføringsplikten for at ytelsene er sammensatte.

4.1.1.3 Betydningen av manglende atskillelse

En manglende atskillelse av ytelser vil i en konkret bevisvurdering kunne tale for en enhetlig bedømmelse, dersom dette fører til et resultat i tråd med hovedregelen i § 3-1 om full avgiftsplikt. Dette følger av dokumentasjonsregelen i mval. § 15-10 (2) som fastslår at den næringsdrivende selv må «godtgjør[e]» at det foreligger omsetning som er unntatt fra merverdiavgift.

Et eksempel er dersom det inngås avtale om salg av maskiner til en bedrift, hvor selger forplikter seg til å drive opplæring i bruken. Omsetningen vil inneholde en avgiftspliktig komponent (maskinene), og et unntatt element (opplæringen, jf. § 3-5 (1)). Dersom selgerens faktura kun spesifiserer omsetningen av maskinene, vil dokumentasjonsregelen tilsi at hele omsetningen blir avgiftspliktig, så fremt ikke selger på annen måte kan bevise at det har blitt omsatt en selvstendig unntatt undervisningstjeneste.

I Bailine-dommen uttales det i lagmannsrettens begrunnelse for at ytelsene var sammensatte at "ytelsen selges samlet som én pakke. Det [er ikke] mulig bare å betale for en del av tjenesten". Videre uttales det at det har blitt vektlagt "at [den avgiftsunntatte] treningen *ikke betales separat*, og at det ikke er mulig kun å bestille trening i Bailine-salongene". Premissene i Bailine-dommen indikerer at dersom flere ytelser blir omsatt i samme avtale og ikke blir særskilt spesifisert, kan dette begrunne at man står overfor en sammensatt ytelse.

Avgiftssubjektets valg om å prissette ytelsene samlet vil også i en bevisvurdering kunne

⁴⁹ KMVA-2006-5681

tolkes slik at det har vært dets oppfatning at man står overfor en sammensatt ytelse som skal behandles enhetlig.

4.1.4 Fordelingen av vederlaget på ytelsene

I vurderingen av om man står overfor en sammensatt ytelse kan det spørres om det er av betydning hvor stor del av det samlede vederlaget for transaksjonen som er knyttet til den enkelte delytelse. Dersom den ene ytelsen utgjør en verdimelessig ubetydelig del, kan dette tenkes å være et moment som taler for enhetlig bedømmelse av ytelsene.

Dersom man går på butikken og kjøper en banan til 5 kroner og en sykkel til 5000 kroner, kan ikke selger kreve at hele transaksjonen skal belastes med 25 % merverdiavgift. Dette er fordi at det ikke foreligger noen funksjonell sammenheng mellom ytelsene, slik at de må undergis selvstendig behandling. Fordelingen av vederlaget er dermed et moment av underordnet betydning i vurderingen av om flere ytelser er å anse som sammensatte.

Hverken ved anvendelsen av hovedytelseslæren eller reglene om beregningsgrunnlaget i §§ 4-1 og 4-2, er fordelingen av vederlaget et sentralt moment. I Regus-dommen angis det således at det at de avgiftsfrie ytelsene utgjorde 62 % av vederlaget for “grunnpakken”, ikke var av betydning for hva som var å anse som hovedytelsen. I Rt-2004-2000 uttales det ved anvendelsen av reglene om beregningsgrunnlaget at ytelsene måtte behandles enhetlig, med den følge at hele omsetningen ble avgiftspliktig, “uten hensyn til om de avgiftsfrie innsatsfaktorene er *vesentlige etter en absolutt eller relativ vurdering*” (avsnitt 33).

I begge tilfellene overfor var ytelsene priset særskilt på fakturaen. I Cobra Club-dommen, hvor ytelsene ikke var særskilt priset, legges det vekt på at inngangspengene på 100 kroner var “den same som det andre nattklubbar i Stavanger tok, også nattklubbar som ikkje kunne tilby gjestane levande musikk”.

Cobra Club-dommen illustrerer at dersom en unntatt ytelse har tilnærmet null selvstendig økonomisk verdi, så taler dette mot at unntaksbestemmelsens vilkår er oppfylt. Den sammensatte ytelsen blir da fullt ut avgiftspliktig, jf. hovedregelen i § 3-1. Fordelingen av vederlaget vil imidlertid ha begrenset betydning, både for spørsmålet om flere ytelser er sammensatte, og for hvilken som eventuelt er å anse som den styrende hovedytelsen.

4.1.5 Markedsføringen av ytelsen

Markedsføringen overfor kunden utgjør en del av avtalegrunnlaget i vid forstand, og har vært et skjønnskriterium som i praksis har blitt tillagt betydning for om man skal anse flere ytelser som sammensatte med den følge at det foretas en enhetlig avgiftsmessig bedømmelse. I Rt-2004-2000 anså Høyesterett det slik at Geelmuyden Kiese ikke bare hadde formidlet opptrykkingen av årsberetningene, men at sakens dokumenter og opplysninger talte for at GK overfor kundene hadde opptrådt som leverandør av en vare. At rådgivningstjenesten var markedsført overfor kunden som en avgiftspliktig vare, talte da for å anse ytelsene som sammensatte og fullt ut avgiftspliktige.

Et annet eksempel er Cobra Club-dommen, hvor lagmannsretten i vurderingen av om konsertelementet utgjorde hovedelementet i hendelsen la vekt på at annonseringen i forkant ikke hadde fremhevet konserten.

Særlig ved anvendelse av hovedytelseslæren vil markedsføringen av ytelsen utgjøre et sentralt skjønnskriterium. Dette fordi at det bidrar til å belyse hva som har vært gjennomsnittskundens formål med kjøpet. Rt-2004-2000 illustrerer imidlertid også at markedsføringen av ytelsen kan spille inn i vurderingen av hva som utgjør omsetningsobjektet etter § 4-1 (1).

4.2 Reelle hensyn

4.2.1 Nøytralitetshensynet

Det har vært ansett som et grunnleggende prinsipp i merverdiavgiftsretten at “like ytelser underlegges den samme avgiftsmessige behandling”.⁵⁰ Nøytralitetshensynet tilsier at man skal søke en anvendelse av reglene i merverdiavgiftsloven som ikke vrir konkurransen og forbruket.

51

Dersom man i stor grad åpner for at avgiftspliktige ytelser kan smittes med avgiftsfrihet ved en enhetlig behandling, kan dette være egnet til å vri konkurransen i næringslivet, ved at man gjennom tilpasninger kan begrense avgiftsplikten. I utgangspunktet vil altså nøytralitetshensynet tale for en separat bedømmelse av ytelser, uavhengig av hvem som omsetter den, og uavhengig av andre ytelser som leveres sammen med den. Da

⁵⁰ NOU 1990:11 s. 67

⁵¹ Gjems-Onstad/Kildal s. 42-43

utgangspunktet etter merverdiavgiftsreformen av 2001 er generell avgiftsplikt både for varer og tjenester, jf. § 3-1, vil nøytralitetsprinsippet tale for en snever rekkevidde av bestemmelser som åpner for unntak eller innskrenkninger i avgiftsplikten.⁵²

Hvis to ytelser danner en ny tredje ytelse, kan imidlertid nøytralitetshensynet tale for en samlet bedømmelse av komponentene. Dette kan illustreres ved Bailine-dommen, hvor lagmannsretten på bakgrunn av den såkalte hovedytelseslæren kom frem til at en figurformingstjeneste ikke falt innenfor idrettsunntaket i mval. § 3-8 (2). Dersom man omsetter en sammensatt slankeytelse, vil nøytralitetsprinsippet tale for at hele ytelsen enten er fullt ut avgiftsfri dersom den omfattes av den aktuelle unntaksbestemmelsen, eller fullt ut avgiftspliktig dersom den ikke omfattes.

Dersom kjøperen av en sammensatt ytelse enkelt kan begrense avgiftsplikten ved å kontrahere hver ytelse fra forskjellige næringsdrivende, er det lite hensiktsmessig å gjennomføre en enhetlig bedømmelse av avgiftsplikten i tilfeller hvor ytelsene omsettes av samme avgiftssubjekt. Dette vil i så fall føre til konkurransevridninger i markedet ved at det blir dyrere for kunden å kontrahere fra næringsdrivende som omsetter sammensatte ytelser. Et eksempel på at nøytralitetshensynet ikke er til hinder for enhetlig bedømmelse i slike tilfeller er imidlertid Rt-2004-2000, hvor rådgivningsytelsen hadde forblitt avgiftsfri dersom kjøperen hadde engasjert en tredjepart til å forestå opptrykkingen.

4.2.2 Provenyhensynet

Hensynet til nøytralitet må avveies mot at merverdiavgiften er et viktig instrument for å sikre statens proveny. I 2013 budsjetterte staten med en inntekt på 236 milliarder kroner fra merverdiavgiften.⁵³ For å sikre avgiftsfundamentet er det nødvendig med rettsregler som kan åpne for en enhetlig bedømmelse av sammensatte ytelser dersom det er en risiko for at den registreringspliktige ellers kan unndra seg eller begrense merverdiavgiftsplikten.

Provenyhensynet vil derfor tale for en enhetlig behandling i tilfeller hvor dette fører til en utvidelse av avgiftsplikten, og for separat behandling dersom en enhetlig bedømmelse medfører begrensninger i avgiftsplikten. Vekten av provenyhensynet gjør seg imidlertid

⁵² Gjems-Onstad/Kildal s. 42

⁵³ Gjems-Onstad/Kildal s. 22

gjeldende primært ved utformingen av lovgivningen, og i mindre grad ved tolkningen av merverdiavgiftsrettslige lovbestemmelser.

4.2.3 Kontrollhensynet

Merverdiavgiftsretten bygger på prinsippet om at det er den registreringspliktiges ansvar å innrapportere avgiftspliktig omsetning til avgiftsmyndighetene. Dette nødvendiggjør mulighet for etterfølgende kontroll fra myndighetenes side. Hensynet til en effektiv kontroll må ses i sammenheng med provenyhensynet: for å sikre at statens provenygrunnlag blir opprettholdt, må avgiftsmyndighetene ha mulighet til å føre effektiv kontroll med merverdiavgiftspliktige transaksjoner.

En illustrasjon på at hensynet benyttes som argument for enhetlig bedømmelse følger av Rt-2004-2000, hvor ankemotparten anførte at de ikke overfor kundene hadde påtatt seg ansvaret for opptrykkingen, men kun påtatt seg en formidlerrolle. Da regnskap og avgiftsoppgaver indikerte at det hadde blitt foretatt leveranser fra trykkerifirmaet til ankemotparten, kom Høyesterett i en konkret bevisvurdering frem til at ankemotparten hadde påtatt seg overfor kunden å sørge for opptrykkingen av årsberetningene (avsnitt 35-38).

Høyesterett bygger resonnementet på “prinsippet” bak 1969-lovens § 43, som tilsvarer dagens § 15-10 (2).⁵⁴ Dokumentasjonsregelen gjelder direkte bare bevisbyrden for at det foreligger avgiftsunntatt omsetning, men Høyesterett legger til grunn at bevisbyrden også påligger den private part, ved spørsmål om det overhodet ikke foreligger avgiftspliktig omsetning. Dette kan ikke utledes fra ordlyden i § 15-10 (2), slik at det kan hevdes at Høyesterett fraviker prinsippet om at det er saksøker som har bevisbyrden, med bakgrunn i kontrollhensynet. En slik anvendelse av kontrollhensynet har gode grunner for seg, da det er avgiftssubjektet selv som er nærmest til å fremskaffe dokumentasjon vedrørende transaksjoner som vedkommende er part i.

Et annet tilfelle hvor kontrollhensynet tillegges stor vekt i vurderingen av om det skal foretas en enhetlig bedømmelse av ytelser underlagt forskjellig avgiftsrettslig status er Veidekkedommen. Saken gjaldt et tilfelle hvor en entreprenør i tilknytning til flere entreprisoppdrag hadde påtatt seg å forestå finansieringen av oppdragene. Det ble som oftest inngått separate avtaler, og det ble krevd særskilt vederlag for finansieringen.

⁵⁴ Ot.prp nr. 76 (2008-2009) s. 79

Spørsmålet som lagmannsretten skulle ta stilling til var om det på bakgrunn av tilknytningen mellom det avgiftspliktige entreprisoppdraget og den unntatte finansieringstjenesten også måtte iberegnes avgift av vederlaget for finansieringstjenesten. Lagmannsretten anvender for det første kontrollhensynet for å begrunne at det ikke kan være avgjørende at det er inngått separate avtaler om ytelsene. Videre tillegges hensynet også vekt fordi at entreprenøren ikke selv drev finansieringsvirksomhet, slik at fortjenesten var knyttet til selve entreprisen. Den objektive muligheten til å forskyve vederlaget fra avgiftspliktig til avgiftsunntatt omsetning gjorde at kontrollhensynet talte for en enhetlig bedømmelse av ytelsene.

Kontrollhensynet vil tale for enhetlig behandling dersom det eksisterer en mulighet for avgiftsmessige tilpasninger fra avgiftssubjektet som er egnet til å redusere avgiftsgrunnlaget. Hensynet vil altså kunne tale for enhetlig bedømmelse av ytelser også i tilfeller hvor det ikke er konkret mistanke om omgåelse eller proforma.

4.2.4 Særlig om avveiningen av nøytralitets- og kontrollhensynet

I Veidekkedommen ble konflikten mellom nøytralitetsprinsippet og kontrollhensynet særskilt drøftet av lagmannsretten, som fremhevdde at “[i] den utstrekning en ikke avgiftspliktig ytelse anses å inngå i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift etter [§ 4-2 (1)], vil den ulike avgiftsmessige behandling innebære *brudd på nøytralitetsprinsippet* i forhold til aktører som tilbyr separate tilsvarende tjenester”.

Enhetlig bedømmelse av ytelser vil altså som utgangspunkt medføre et brudd på nøytralitetsprinsippet. Likevel forutsettes det i Veidekkedommen at reglene om beregningsgrunnlaget vil kunne smitte avgiftsfrie ytelser med avgiftsplikt, og det uttales videre at bestemmelsen er “resultatet av lovgivers avveining mellom hensynet til konkurransemessig nøytralitet og kontrollhensynet. Denne avveining innebærer et lovgivningspolitisk standpunkt som *domstolene ikke kan overprøve*”.

Lagmannsretten viser til to uttalelser fra forarbeidene for å begrunne sitt syn på kontrollhensynets betydning. I forarbeidene fra 1969 er det forutsatt at kontrollhensynet var av avgjørende betydning for ønsket om å innføre en flerleddet omsetningsavgift, som skulle erstatte omsetningsavgiften som var en sisteleddsavgift.⁵⁵ Konflikten mellom nøytralitetshensynet og kontrollhensynet blir imidlertid ikke drøftet i forarbeidsuttalelsen. I

⁵⁵ Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 43

forarbeidene fra 2001 uttales det at ved utformingen av merverdiavgiftssystemet er det vektlagt at reglene “skal gi minst mulig uheldige vridninger i økonomien samtidig som staten sikres stabile inntekter”.⁵⁶

Forarbeidene fra 2001 forutsetter at dersom man står overfor tolkningstvill ved anvendelsen av bestemmelser i merverdiavgiftsloven, bør man velge den løsning som best mulig balanserer nøytralitetshensynet opp i mot kontrollhensynet. Det er ikke naturlig å forstå uttalelsen slik at nøytralitetshensynet alltid må vike i kollisjonstilfeller.

Forarbeidsuttalelsene som det vises til i Veidekke-dommen, bør ikke forstås som en uttømmende lovgiverpolitisk vurdering knyttet til anvendelsen av smittereglene i §§ 4-1 og 4-2. Det er mest nærliggende å forstå forarbeidsuttalelsene slik at man bør foreta en avveining av hensynene i hvert konkrete sakstilfelle.

4.2.5 Legalitetsprinsippet

Merverdiavgift utgjør et inngrep overfor borgerne, og det følger av det forvaltningsrettslige legalitetsprinsipp at ileggelse av merverdiavgift krever hjemmel i lov.⁵⁷ Dette medfører at merverdiavgiftsrettslige hensyn ikke alene kan fungere som hjemmel for avgiftsplikt. Etter at merverdiavgiftsreformen 2001 innførte generell avgiftsplikt også for tjenester,⁵⁸ oppstår det i dag sjelden hjemmelsspørsmål knyttet til avgiftspliktens rekkevidde.

Behandlingen av sammensatte ytelser medfører imidlertid at ytelser som dersom de omsettes selvstendig, er underlagt lavere sats eller ingen merverdiavgift, skal bedømmes likt som hovedytelsen. Dette kan medføre en etablering av, eller økning i avgiftsplikten, slik at man befinner seg på legalitetsprinsippets område.

Dersom det at ytelser blir ansett som sammensatte fører til en reduksjon i avgiftsbyrden, vil dette ordinært medføre at legalitetsprinsippet ikke har betydning, da mindre avgift som oftest er et gode for avgiftssubjektene. Unntak kan imidlertid tenkes, noe som illustreres ved Regus-dommen, hvor en “kontorhotell”-ytelse ble bedømt enhetlig med den følge at hele omsetningen ble ansett som avgiftsunntatt utleie av fast eiendom. At ytelsene ble ansett som unntatt fra loven fikk en negativ konsekvens for avgiftssubjektet, ved at han ble nektet

⁵⁶ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 21

⁵⁷ Gjems-Onstad/Kildal s. 42

⁵⁸ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 14

forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift for kostnader knyttet til tjenester ytet til leietakere som ikke var underlagt reglene om frivillig registrering jf. § 2-3 (1) og § 8-2. I et slikt særtilfelle må det antas at legalitetsprinsippet gjør seg gjeldende selv om det er spørsmål om å konstatere at en sammensatt ytelse er fullt ut unntatt fra loven.

LB-2012-207392 (Polaris) gjaldt spørsmålet om man skulle sette til side avtalt pris for e-avis solgt som et tillegg til en papiravis. Det var enighet om at man ikke sto overfor sammensatte ytelser, slik at det skulle foretas en separat avgiftsmessig bedømmelse av ytelsene.

Avgiftsmyndighetene mente imidlertid at prisen på e-avisen var satt kunstig lavt, da papiravisabonnentene fikk e-avisen til en lavere pris enn ikke-abonnenter. Papiravis er fritatt for merverdiavgift jf. § 6-1, mens e-aviser er å anse som en fjernleverbar tjeneste som omfattes av hovedregelen om full avgift i § 3-1.

Lagmannsretten uttaler at “avgiftsretten befinner seg i legalitetsprinsippets kjerneområde. Reglene som etablerer avgiftsplikten, må tolkes stramt og med stor vekt på ordlyden. Ved tvil om bestemmelsenes rekkevidde, bør tolkningen heller skje innskrenkende enn utvidende. Ordlydens vekt som rettskildefaktor er også understreket i forarbeidene til merverdiavgiftsloven, jf. Ot. prp. nr. 76 (2008-2009) punkt 5.3.”

Dersom en ytelse isolert sett er unntatt fra avgiftsplikt, eller følger regler om fritak eller redusert sats, oppstiller legalitetsprinsippet et hjemmelskrav for at en smitteeffekt skal inntre med den følge at ytelsen blir fullt ut avgiftspliktig, da smittingen etablerer en avgiftsplikt som ikke følger av andre bestemmelser i merverdiavgiftsloven.

4.2.5.1 Utvidelse av avgiftsplikten gjennom reglene om beregningsgrunnlaget

a) Hovedregelen i § 4-1 (1)

Paragraf 4-1 har blitt tolket slik at de åpner for en utvidelse av avgiftsplikten gjennom smitting av ytelser som isolert sett er unntatt avgiftsplikt. I Rt-2004-2000 ble mval. 1969 § 18 (1), som tilsvarer dagens § 4-1 (1), tolket slik at den videreførte rettstilstanden fra den gamle omsetningsavgiftens § 9 nr. 3 (avsnitt 31-33).

I Rt-2004-2000 angir Høyesterett at videreføring av regelen er i samsvar med en naturlig forståelse av ordlyden i daværende § 18 (1), jf. avsnitt 33. At "avgiftspliktig omsetning" jf. § 18 (1) fortolkes slik at alle avgiftsfrie ytelser som inngår i et avgiftspliktig omsetningsobjekt

kan bli smittet med avgiftsplikt, fremstår som en presiserende fortolkning.

Legalitetsprinsippet kan da heller ikke være til hinder for at Høyesterett i Rt-2004-2000 oppstiller vilkår for at smitteeffekten skal inntre, da dette kun utgjør en materiell skranke for en utvidelse av avgiftsplikten.

Da lovgiver vedtok § 4-1 (1) ble imidlertid ordlyden “avgiftspliktig omsetning” sløyet fra lovteksten, og legalitetsprinsippets betydning i relasjon til den nye bestemmelsen i § 4-1 (1) har ikke vært drøftet i teori eller praksis. Bestemmelsens ordlyd angir bare at beregningsgrunnlaget utgjør “vederlaget” for varen eller tjenesten, noe som ikke gjør det innlysende for en ordinær leser at bestemmelsen kan føre til full avgiftsplikt for ytelser som isolert sett er underlagt lovens særregler om unntak/fritak/reduisert sats, på bakgrunn av at de omsettes som del av avgiftsbelagte ytelser. Dette svekker lovens forutberegnelighet, men er ikke uten videre av betydning for om legalitetsprinsippet er overtrådt.

Ser man § 4-1 (1) i sammenheng med hovedregelen i § 3-1 (1) om at det skal iberegnes merverdiavgift ved all omsetning som ikke er unntatt eller fritatt, er det imidlertid klart ut i fra lovens system at ordlyden “vederlaget” må anses å knytte seg til en forståelse av hva som utgjør avgiftspliktig omsetning. Legalitetsprinsippet er da ikke til hinder for å anvende § 4-1 (1) som smittenorm.

b) Oppfyllelseskostnader - § 4-2 (1)

Paragraf 4-2 fastslår at oppfyllelseskostnader skal inngå i beregningsgrunnlaget, men angir ikke om disse skal følge samme avgiftsregler som de ytelser som er til gjenstand for levering til kjøper, eller om de skal vurderes selvstendig.

Som nevnt i punkt 2.2.3 vil eksempelvis reisekostnader kunne inngå i selgers beregningsgrunnlag, og følger da samme regler som omsetningen mellom kjøper og selger. Dette vil også kunne føre til at omkostninger ikke blir ilagt merverdiavgift dersom selgers omsetning er unntatt eller fritatt for merverdiavgift. Det blir imidlertid feil å omtale dette som en begrensning av avgiftsplikten, da selger overfor tredjemann allerede har erlagt merverdiavgift basert på en selvstendig omsetning av omkostningsobjektet, eksempelvis advokatens reise under klientoppdraget.

Paragraf 4-2 angir altså ikke bare en mulighet for enhetlig bedømmelse av ytelser, men konstaterer en plikt for til å bedømme oppfyllelseskostnader likt som primærytelsen(e). Legalitetsprinsippet er klart ikke til hinder for anvendelsen av § 4-2 som en smittenorm.

4.2.5.2 Utvidelse og innskrenkning av avgiftsplikten ved anvendelse av unntaksbestemmelser

Hovedytelseslæren har blitt anvendt i praksis ved bedømmelsen av sammensatte ytelser med minst en avgiftsunntatt komponent. Her skal det redegjøres for hvilken betydning praksis har tillagt legalitetsprinsippet ved enhetlig behandling av sammensatte ytelser etter hovedytelseslæren, og alternative rettsgrunnlag som bygger på hovedytelsesbetraktninger ved anvendelsen av unntaksbestemmelser i loven.

I Cobra Club-dommen ble det krevd inngangspenger for tilgang til en nattklubb og pianobar. Kundene kunne fritt bevege seg mellom lokalene. Spørsmålet var om deler av vederlaget var unntatt fra avgiftsplikt etter daværende mval. § 5b (1) nr. 5, som tilsvare konsertunntaket i nåværende § 3-7 (1).⁵⁹ Lagmannsretten la til grunn at for å komme inn under lovens vilkår “konsert”, måtte musikkframføringen utgjøre hovedelementet i hendelsen. Da dette ikke var tilfellet, kom lagmannsretten frem til at ytelsen i sin helhet var avgiftspliktig.

Avgjørelsen bygger ikke på EUs hovedytelseslære, men er forankret i en tolkning av den aktuelle unntaksbestemmelsen. At konsertunntaket forstås slik at konsertelementet må utgjøre hovedytelsen, fremgår ikke umiddelbart ut i fra ordlyden i daværende § 5b nr. 5, som bare anga at tjenester som angår overværelse av “konsert- og idrettsarrangementer” var unntatt. Det å stille minimumskrav til en hendelse for at det skal anses som en “konsert” i lovens forstand er imidlertid utslag av en presiserende tolkning av lovbestemmelsen, slik at det foreligger hjemmel for å oppstille krav ved bedømmelsen av sammensatte ytelser.

Grieg Investor-dommen er den første rettskraftige avgjørelsen som konstaterer at EUs hovedytelseslære gjelder på området for finansielle tjenester, jf. mval. § 3-6. Lagmannsretten legger til grunn at “legalitetsprinsippet tilsier en viss varsomhet med å tolke avgiftsbestemmelser til ugunst for den private part”, men da hovedytelseslæren også kan virke til den privates gunst ved at den innskrenker avgiftsplikten, taler dette mot at legalitetsprinsippet står i veien for en utvidelse av avgiftsplikten. Lagmannsretten mente

⁵⁹ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 54

videre at en utvidelse av avgiftsplikten i et slikt tilfelle ikke kan anses som noen “klart innskrenkende fortolkning” av det aktuelle unntaket.

Betydningen av legalitetsprinsippet kan illustreres ved en analyse av rettsanvendelsen i disse to dommene. I Cobra Club-dommen vurderer lagmannen den samlede omsetning opp mot unntaksbestemmelsen i loven, og innfortolker et hovedytelseskriterium i lovens ordlyd. I Grieg Investor vurderes først ytelseelementene isolert, deretter spørres det hva som utgjør hovedytelsen. I førstnevnte tilfelle står man overfor en presiserende tolkning av en unntaksbestemmelse, mens man i sistnevnte tilfelle legger til grunn et ulovfestet kriterium om at ytelsene først må bedømmes separat, for så å avklare hvilken av ytelsene som utgjør hovedytelsen.

Det som skiller resonnementet i dommene, er at hovedytelseskriteriet ikke innfortolkes i ordlyden “finansielle tjenester” i mval. § 5b nr. 4, men formuleres som om det eksisterer på ulovfestet grunnlag. Uansett hvilken metode en anvender, vil en imidlertid komme frem til samme konklusjon såfremt det er de samme skjønnsmomenter som anvendes. Dersom man aksepterer anvendelsen av et hovedytelseskriterium i Cobra Club, må man altså også akseptere anvendelsen av et tilsvarende kriterium i Grieg Investor. Hverken utvidelse av avgiftsplikten ved anvendelse av hovedytelseslæren eller alternative hovedytelsesbetraktninger kan etter dette anses å være i strid med legalitetsprinsippet.

4.2.6 Rettstekniske hensyn

Da avgiftsmyndighetene utøver en kontrollfunksjon overfor de registreringspliktige næringsdrivende som står for selve innkrevingen av merverdiavgiften, er det nødvendig med et regelsett som praktiseres på en måte som muliggjør effektiv kontroll fra myndighetenes side.

Dette må ses i sammenheng med kontrollhensynet, som taler for at myndighetene bør kunne gripe inn mot en kunstig oppsplitting av vederlaget, og det faktum at dersom ytelsen totalt sett tilfredsstillende vilkårene i den aktuelle unntaksbestemmelsen vil nøytralitetshensynet tale for en enhetlig bedømmelse, uavhengig av hvordan sluttytelsen er sammensatt. Både i Grieg Investor og Bailine-dommene tillegges hensynet avgjørende vekt, ved vurderingen av om det skal foretas en enhetlig bedømmelse av de sammensatte ytelsene.

Et eksempel fra praksis er Grieg Investor-dommen, hvor lagmannsretten la til grunn i sin konklusjon at man sto overfor en sammensatt ytelse, og det ville være "lite hensiktsmessig, ut fra hensynet til å kunne forvalte avgiftssystemet på en praktikabel måte" å behandle ytelsene separat. Uttalelsen ble senere tiltrådt av lagmannsretten i Bailine-dommen, og illustrerer at retts tekniske hensyn utgjør en sentral del av begrunnelsen for en fortolkning av regler i merverdiavgiftsloven som åpner for enhetlig bedømmelse av flere ytelser.

Det er imidlertid mulig å stille seg kritisk til å tillegge retts tekniske hensyn stor vekt ved vurderingen av om ytelser skal behandles som en avgiftsmessig enhet. Selv om enhetlig behandling kan være praktisk for å beregne utgående merverdiavgift i tilfeller hvor det er problematisk å finne en fordelingsnøkkel, så vil det kunne skape problemer for selgers avgiftsoppgjør når hun skal beregne fradrag for inngående merverdiavgift for "varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten", jf. § 8-1.

Et eksempel til illustrasjon er Rt-2004-2000, hvor bestemmelsen om beregningsgrunnlaget ble anvendt som grunnlag for at en isolert sett avgiftsunntatt rådgivningstjeneste ble smittet med avgiftsplikt. Etter ordlyden i § 8-1 vil tjenesteyteren i slike tilfeller ha krav på fradrag for avgift knyttet til kostnader til en isolert unntatt ytelse. Forutsetter man at selskapet i saken i tillegg omsetter rådgivningstjenester som ikke inngår i en avgiftspliktig vare, vil reglene om forholdsmessig fradrag i § 8-2 komme til anvendelse, noe som kan føre til et svært vanskelig beregningsteknisk oppgjør for avgiftssubjektet.

Selv om avgiftssubjektet i slike tilfeller har krav på et forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift, vil dokumentasjonskostnadene kunne bli så store at avgiftssubjektet unnlater å fremme refusjonskrav. Dette fører til kumulasjon av merverdiavgift, som er en negativ konsekvens som søkes redusert til et minimum i merverdiavgiftsretten.⁶⁰

Selv om retts tekniske hensyn har vært tillagt betydning i praksis som en del av begrunnelsen for at man åpner for en enhetlig bedømmelse av sammensatte ytelser, bør betydningen av retts tekniske hensyn ikke overvurderes, da enhetlig bedømmelse ikke nødvendigvis er praktikabelt for avgiftssubjektet, og kan føre til konkurransemessige vridninger.

Vurderingen av den relative tyngden til de hensynene som er nevnt i dette kapitlet, vil imidlertid være tung å gjennomføre i praksis. Dette kan nok begrunne hvorfor senere praksis

⁶⁰ Gjems-Onstad/Kildal s. 30

legger så stor vekt på retts tekniske hensyn for å begrunne at sammensatte ytelser alltid skal undergis en enhetlig avgiftsmessig bedømmelse.

5 Avsluttende bemerkninger

Hensynet til forutberegnelighet står sterkt på merverdiavgiftsrettens område, og taler for at de regler som etablerer avgiftsplikten er mest mulig klare og presise, slik at de registreringspliktige næringsdrivende gis anledning til å innrette seg. En utforming av reglene som ivaretar forutberegnelighetshensynet vil ha en god prosessøkonomisk effekt, da potensialet for tvister mellom stat og avgiftssubjekt reduseres til et minimum.

Det er imidlertid vanskelig å oppstille klare rettsregler for når ytelser skal fravike hovedregelen om selvstendig behandling, og undergis en enhetlig avgiftsmessig bedømmelse. Dette skyldes primært at sammensatte ytelser kan oppstå i et nesten uendelig stort antall variasjoner og typetilfeller, hvor relevansen og vekten av de retningslinjer som er nevnt i oppgaven må vurderes konkret i hvert sakstilfelle. Vurderingen er bred og skjønnsmessig, noe som gjør det vanskelig for avgiftssubjektene å innrette seg i forkant av transaksjonen, som markerer tidspunktet for den næringsdrivendes fastsettelse av beregningsgrunnlaget og hvilken avgiftsstatus ytelsene skal ha.

Konflikten mellom forutberegnelighetshensynet og det praktiske rettsliv på området for sammensatte ytelser er ikke enkel å løse gjennom en kasuistisk lovregulering av smitteeffektens inntreden. Det vil alltid oppstå nye typetilfeller som faller utenfor lovens ordlyd, hvor man må falle tilbake på en bredere vurdering av sakstilfellet, og hvor løsningen beror på en mer eller mindre skjønnspreget subsumsjon.

Et virkemiddel er å gjøre merverdiavgiften mest mulig generell. Dersom alle varer og tjenester er underlagt samme regler, vil det ikke oppstå problemstillinger knyttet til behandlingen av sammensatte ytelser, da de uavhengig av tilknytningen mellom hverandre er underlagt full avgiftssats. Dette vil også føre til en oppfyllelse av nøytralitetshensynet på merverdiavgiftsrettens område.

Merverdiavgiftsretten er et forholdsvis nytt rettsområde, og har gjennomgått store forandringer siden den første loven trådte i kraft fra 1. januar 1970, både gjennom en generalisering av avgiften og en differensiering av satser. Rettsområdet kjennetegnes av en bred avgifts- og underrettspraksis, samt et knippe Høyesterettsavgjørelser. Det finnes imidlertid begrenset med juridisk teori i norsk merverdiavgiftsrett, og særlig knyttet til sammensatte ytelser, noe som medfører at de prinsipper som er fastlagt i praksis i liten grad

har blitt til gjenstand for systematisering og videreutvikling. Denne manglende vekselvirkningen mellom praksis og teori fører til at rettslige spørsmål knyttet til bedømmelsen av sammensatte ytelser blir bedømt etter forskjellige vurderingsnormer, noe som motvirker en enhetlig lære om sammensatte ytelser.

Rettsutviklingen i andre land, og da særlig i EU, bør danne et bakteppe for forståelsen av sammensatte ytelser. Bakgrunnen for dette er at en økende andel av handelen skjer på tvers av landegrensene, slik at man ikke kan ivareta hensynet til forutberegnelighet uten å tilstrebe en harmonisering av rettstilstanden i Norge og EU. Denne tilnærmingen taler for å gi hovedytelseslæren en generell anvendelse i norsk merverdiavgiftsrett gjennom en generell kodifisering i merverdiavgiftsloven.

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

Ot.prp. nr. 17 (1968-1969)

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

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

Rettspraksis

Rt-1996-51

Rt-2004-2000 (Geelmuyden Kiese)

Rt-2009-1632 (Carnegie)

Rt-2012-1547 (Norwegian Claims Link)

LA-1997-367 (Kruse Smith)

LB-2001-617 (Tanum Ridesenter)

LG-2004-10761 (Cobra club)

LB-2004-45797 (Veidekke)

LB-2008-97733 (Carnegie)

LB-2008-184780 (Grieg Investor)

LB-2011-179629 (Regus)

LB-2012-52697 (Bailine)

LB-2012-207392 (Polaris)

C-349/96 (Card Protection Plan)

C-453/05 (Volker Ludwig)

Klagenemdspraksis

KMVA-1999-4020

KMVA-1999-4118

KMVA-2000-4280

KMVA-2001-4513

Litteratur

Andenæs, Mads Henry, *Rettskildelære*, (2. utgave Oslo 2009)

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)

Kristoffersen, Trond, *Merverdiavgift – Lærebok*, (Bergen 2011)

Nygaard, Nils, *Rettsgrunnlag og standpunkt*, (2. utgave 3. opplag Bergen 2012)

Refsland, Thor og Hilde Alvsåker, *Lærebok i merverdiavgift – innføring i merverdiavgiften*, (10. utgave Oslo 2013)

Pedersen, Tor Arne, *Merverdiavgift og sammensatte leveranser*, (Tidsskrift for skatt og avgift 1998)

Skatteetaten, *Merverdiavgiftshåndboken*, (9. utgave Oslo 2013)

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, (6. utgave Oslo 2012)

Uttalelser

Brev av 23. november 1972 fra Skattedirektoratet til Finansdepartementet

Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om finansielle tjenester