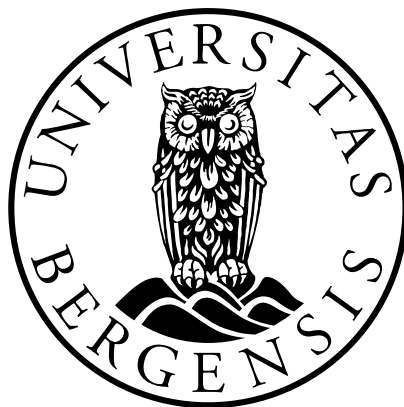


Merverdiavgift og sammensatte ytelser

*Foreligger det et behov for kodifisering av
hovedytelseslæren*

Kandidatnummer: 180

Antall ord uten litteraturliste og innholdsfortegnelse: 11527



JUS399 Masteroppgave/JUS398 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

01/06-2015

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning.....	3
1.1 Oppgavens tema, problemstilling og aktualitet	3
1.2 Begrepsavklaringer	6
1.3 Oppgavens oppbygging og metode	7
2 Behandling av sammensatte ytelser i norsk Høyesterettspraksis	9
2.1 Innledning.....	9
2.2 Hovedregelen - Rt. 2014 s.484 Polaris Media.....	9
2.3 Nødvendig- og integrertlæren.....	10
2.3.1 Innledning.....	10
2.3.2 Rt. 2004 s.2000 Geelmuynden. Kiese	11
2.3.3 Rt. 2012 s.1547 Norwegian Claims Link – nødvendig- og integrertlæren ved tjenesteyting	12
2.3.4 Nødvendig- og integrertlæren og legalitetsprinsippet.....	13
2.3.5 Kort oppsummering av nødvendig- og integrertlæren	14
2.4 Hovedytelseslæren.....	14
2.4.1 Innledning.....	14
2.4.2 Rt. 2009 s.1632 Sundal Collier/Carnegie.....	15
2.4.3 Hovedytelseslæren og legalitetsprinsippet	17
3 Hovedytelseslæren i sin opprinnelige form.....	18
3.1 Innledning.....	18
3.2 C-349/96 CPP	19
3.3 C-453/05 Volker Ludwig.....	20
3.4 Hovedytelseslæren på andre områder.....	21
3.5 Innholdet i hovedytelseslæren fra ECJ	23
3.6 Sammenligning mellom hovedytelseslæren i EU og hovedytelseslæren slik den fremstår i Rt.2009 s.1632 Sundal Collier/Carnegie	23
4 Hvilke krav stilles til ytelser for at de skal bli regnet som sammensatte?.....	25
4.1 Innledning.....	25
4.2 Avtalens utforming og pris	25
4.3 Markedsføring	29
4.4 Innredning.....	30

4.5	«Tenke seg bort» eksperimentet	30
4.6	Kvaliteten på ytelsen.....	31
4.7	Nødvendig og integrert læren som en del av hovedytelseslæren?.....	32
4.8	Objektiv eller subjektiv vurderingsnorm?	33
4.9	Sammendrag	34
5	Hovedytelseslæren og unntakene i merverdiavgiftsloven.....	35
5.1	Problemstilling.....	35
5.2	Mval. Kapittel 3 unntakene for merverdiavgift	35
5.2.1	Mval. § 3-2, § 3-4, § 3-5, § 3-7 og § 3-10.....	35
5.2.2	Mval. § 3-11 fast eiendom.....	37
5.2.3	Mval. § 3-6 finansielle tjenester	39
5.3	Oppsummering	42
6	Konklusjon – Avklaring av behovet.....	43
	Litteraturliste	44

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema, problemstilling og aktualitet

Tema for oppgaven er hvordan en skal finne beregningsgrunnlaget for merverdiavgift der det er levert flere ytelser som til sammen utgjør en sammensatt ytelse og hvilken merverdiavgiftssats som den samlede leveringen skal følge.

Domstolene har opp gjennom tiden oppstilt ulike løsninger for hvordan beregningsgrunnlaget for merverdiavgift skal avgjøres ved sammensatte ytelser. Utviklingen startet med nødvendig- og integrertlæren, og fortsatte med hovedytelseslæren.

Oppgavens problemstilling er om det foreligger et behov for å kodifisere hovedytelseslæren.

Temaet er aktuelt fordi behandlingen av sammensatte ytelser er en av de større utfordringene som avgiftsmyndighetene står ovenfor.

En annen grunn til at temaet er viktig er at i skatteretten og avgiftsretten generelt står legalitetsprinsippet sterkt. Hovedytelseslæren er basert på ulovfestet rett. Spørsmål kan dermed stilles om spenningsforholdet mellom legalitetsprinsippet og den ulovfestede hovedytelseslæren skaper noen problemer for gjennomføringen av skattingen, og om det foreligger et behov for lovfesting av hovedytelseslæren.

16. juni 2009 ble Lov om merverdiavgift publisert, loven trådte i kraft 1. januar 2010. Etter forarbeidene ot.prp. nr.76 (2008/2009) kapittel 5-3 er loven en ren teknisk revisjon av den tidligere gjeldende lov. Det foreligger derfor en presumsjon om at det ikke var meningen å gjennomføre en realitetsendring av loven fra 1969. Det understrekes fra departementets side at « [l]ovens ordlyd er utgangspunktet ved løsningen av rettslige spørsmål. Dersom ikke lovens

ordlyd direkte løser spørsmålet må andre rettskilder trekkes inn. Sentrale kilder vil være lovforarbeider, høyesterettspraksis og forvaltningspraksis. Siden skatte- og avgiftsretten er innenfor legalitetsprinsippets kjerneområde, vil lovens ordlyd stå sentralt ved vurderingen av merverdiavgiftsrettslige spørsmål».¹

Utgangspunktet er at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av tjenester og varer, dette følger av mval. § 3-1(1). Varer er i mval. § 1-3 b) definert som «fysiske gjenstander», videre følger det av c) at det som kan «omsettes» og ikke er varer jf. b) er tjenester. Omsetning er etter mval. §1-3 a) levering av tjenester eller varer mot vederlag.

Dermed omfavner utgangspunktet all levering mot vederlag, lovlig som ulovlig og er så vid som det er mulig å bli. Merverdiavgiftslovens videre system er at de bransjer som er unntatt fra loven kommer i §§ 3-2 til 3-20. Det at en bransje er unntatt fra loven vil medføre at en ikke har rett på fradrag for inngående merverdiavgift, ettersom en dermed ikke er et registrert avgiftssubjekt jf. mval. § 8-1.² De tilfellene som er fritatt(også omtalt som 0-sats) for merverdiavgift fremgår av kapittel 6 i loven, det blir i disse tilfellene gitt full fradragsrett for inngående merverdiavgift jf. § 8-1³. Slik merverdiavgiftsloven er bygget opp er det tilfellene der det ikke skal beregnes merverdiavgift som krever hjemmel i lov.

Hovedregelen for å finne beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften følger av mval. § 4-1 hvor det fremgår at «[v]ed omsetning av varer og tjenester er beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften vederlaget, herunder tilskudd som utgjør en del av prisen på varen eller tjenesten. Selve merverdiavgiften regnes ikke med i beregningsgrunnlaget.». Videre følger det av mval. §4-2 at «alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen» skal være med i beregningsgrunnlaget.

¹ Ot.prp. nr.76 (2008/2009) s.14

² Ole Gjems-Onstad og Tor S Kildal «Lærebok i merverdiavgift» 4.utgave 2013(heretter Gjems-Onstad 2013) s.135

³ Gjems-Onstad 2013 s.172

For varehandel fremstår dermed saken som enkel, en tar grunnlaget og ganger dette med avgiftssatsen som fremgår av Stortingets årlige vedtak om merverdiavgift. Hvert enkelt salg vil fremstå som en enkel transaksjon selv om de betales samtidig. Som et eksempel på dette vil den daglige handleturen til Rema 1000 fortone seg slik: Studenten skal ha banan og avfallspose, bananen som er et næringsmiddel avgiftsbelegges med 15 % og avfallspose avgiftsbelegges etter ordinær sats med 25 % og alt fremgår av kviteringen. Den samme situasjonen er det for tjenesteleverandører som leverer en tjeneste, som for eksempel rørleggeren. Samme studenten har vært på biltema og kjøpt nytt armatur til kjøkkenet, men vet ikke hvordan dette monteres. Rørleggeren blir tilkalt og arbeidet med å montere armaturet blir fakturert med 25% merverdiavgift, som fremgår av fakturaen.

Det problematiske oppstår først når en leverandør leverer to eller flere tjenester, eller varer og tjenester samtidig, og disse kommer inn under forskjellige avgiftssatser. Et eksempel på dette er avgiftspliktig rådgivning og salg av aksjer som kommer inn under unntaket for avgift jf. mval. § 3-6 om finansielle tjenester. Disse tilfellene her er det som blir omtalt som sammensatte ytelser. MVA-håndboken nevner tre mulige sluttresultat: «(1) Man ser helt bort fra den unntatte del og beregner merverdiavgift av hele vederlaget (2) Det foretas en oppsplitting av vederlaget, slik at bare den avgiftspliktige del blir avgiftsberegnet (3) Begge elementer anses unntatt, og det beregnes ikke avgift på noe av vederlaget.»⁴

Legalitetsprinsippet defineres tradisjonelt som at alle inngrep i borgerens rettssfære krever hjemmel i formell lov. Prinsippet er konstitusjonell sedvanerett og har dermed samme trinnhøyde som Grunnloven. Det å avgiftsbelegge omsetning er et kraftig inngrep i borgernes rettssfære, det er derfor vi befinner oss i kjerneområdet til legalitetsprinsippet. Prinsippet tilsier at det skal utvises forsiktighet med utvidende, innskrenkende og antitetiske tolkninger av lovtekster til borgerens ugunst, samt bruken av analogier.

⁴ Skattedirektoratet «MVA-Håndboken» 2014 kap.4-1.3 https://lovdata.no/pro/#document/MVA/mva-2014/KAPITTEL_11-1-3

I bakgrunnen for merverdiavgiften ligger proveny-hensynet. Merverdiavgift står som den største indirekte skatten i Norge. I 2014 var merverdiavgift 19 %⁵ av statens totale skatteinntekter. Det er usikkert hvor mye vekt dette hensynet har hatt i rettspraksis. Det er innenfor avgiftsretten videre et sterkt ønske om lett anvendelige regler, som fører til at forutsigbarheten for avgiftssubjektene er stor. Som en følge av dette er det fra myndighetenes side ikke ønskelig å åpne opp avgiftsretten for muligheten for tilpasninger på samme måte som det er i skatteretten. Størrelsen på statens inntekter via merverdiavgift og ønsket om forutberegnelighet gjør derfor temaet viktig.

1.2 Begrepsavklaringer

Begrepet «ytelse» er et samlebegrep og omfatter både varer og tjenester slik de er definert i mval. § 1-3. «Ytelse» representerer den handling som en avtalepartner må yte for å motta et vederlag. Forutsetningene for oppgaven er at det er et avgiftspliktig subjekt som leverer «ytelsen», enten de er registreringspliktig etter mval. § 2-1 eller frivillig registrert etter mval. § 2-3.

«Sammensatte ytelser» vil i denne oppgaven vise til tilfeller der to ytelser har ulike merverdiavgiftssats, eller der hvor den ene er avgiftspliktig og den andre avgiftsfri. Der hvor to ytelser har samme avgiftssats oppstår ikke problemet med å finne riktig sats. Vider vil det tilfellet at en ytelse er omsatt med ulike merverdiavgiftssats ikke bli regnet som en sammensatt ytelse.

Uttrykket «smitteregul» viser direkte til mval. § 4-2 «[i] beregningsgrunnlaget inngår alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen, enten de inngår i vederlaget eller det kreves særskilt betaling». Skoleeksempelet⁶ er her en advokat som under et prosessoppdrag må ta inn på hotell og det er avtalt med klienten at han skal få alle kostnader dekket. Overnatting på hotell skjer til en sats på 8 %, avgiftspliktig advokatvirksomhet faktureres til ordinær sats på 25 %.

⁵ <http://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2014/Satsinger/?pid=59865>

⁶ Se en mer utfyllende variant av eksempelet i Gjems-Onstad 2013 s.187-188

Ettersom hotelloppholdet er en kostnad for advokaten må kunden betale 25 % merverdiavgift på oppholdet og ikke 8 % merverdiavgift som han ville ha betalt om han selv hadde booket hotelloppholdet på vegne av advokaten. En kan her se at advokatens avgiftssats har «smittet» over på hotelloppholdet.

1.3 Oppgavens oppbygging og metode

Oppgaven er skrevet i samsvar med grunnleggende juridisk metode slik den er beskrevet av Torstein Eckhoff.

Det bemerkes at beregningen av merverdiavgift for sammensatte ytelser ikke direkte er lovregulert. Dermed foreligger det mangel på lovt tekst og forarbeider som umiddelbart løser problemet. Som følge av dette vil rettspraksis spille en mye større rolle. Innholdet i lovt tekst i forbindelse med hovedregelen vil derfor ikke bli drøftet særskilt i denne oppgaven.

I kapitel 2 vil jeg derfor gå igjennom hvordan sammensatte ytelser er blitt behandlet i norsk høyesterettspraksis i forhold til merverdiavgift. Først vil jeg vise hovedregelen deretter vil jeg gå igjennom nødvendig og integrert-læren og til slutt hovedytelseslæren. Under begge lærene vil jeg sammenholde dem med legalitetsprinsippet og se om det oppstår spenninger mellom dem.

I kapitel 3 vil jeg redegjøre for dommer fra EU-retten ettersom hovedytelseslæren har sitt utspring fra EU-retten. Disse kildene vil bli brukt til å klarlegge innholdet i hovedytelseslæren i sitt originale utspring. Det vil også bli foretatt en sammenligning mellom hovedytelseslæren fra EU og slik den fremstår i Norge.

Videre vil jeg i kapitel 4 se etter hvilke krav som stilles til ytelser for at de skal bli ansett som sammensatt, og de krav som stilles til hovedytelsen. Til dette vil jeg benytte praksis fra både Høyesterett og Lagmannsretten som eksempler. Det vil bli påvist hvilke momenter som er aktuelle i vurderingen.

Deretter blir det i kapitel 5 rettet fokus på unntakene for merverdiavgift i mval. 2009 og vurdere om det allerede foreligger en kodifikasjon av hovedytelseslæren.

Til slutt vil jeg i forme en konklusjon på problemstillingen i kapitel 6.

2 Behandling av sammensatte ytelser i norsk Høyesterettspraksis

2.1 Innledning

For å kunne vurdere om det foreligger et behov for å kodifisere behandlingen av sammensatte ytelser avgiftsmessig er det nødvendig å klarlegge hvordan slike ytelser er blitt behandlet og innholdet i lærene. Dette vil bli gjort ved en gjennomgang av rettspraksis. Ettersom Høyesterett dømmer i siste instans og deres avgjørelser har prejudikatsvirkning straks de er avsagt er det naturlig å starte i deres behandling av emnet. Jeg vil først påvise hovedregelen før jeg går igjennom de ulike retningene som er utviklet.

2.2 Hovedregelen - Rt. 2014 s.484 Polaris Media

I saken mellom Polaris Media og Skatt Midt-Norge var saksforholdet at PDF-avis er avgiftsbelagt og papir-avisen er avgiftsfri. Her hadde PDF-avisen blitt solgt sammen med papir-avisen, som gjorde at det oppsto problemer i beregningen av merverdiavgift. Polaris Media som eier av Adresseavisa AS hadde satt en høy pris på et separat PDF-avisabonnement for ikke å utkonkurrere sitt papir-avis-abonnement. Etter dårlig omsetning ble PDF-avisen gjort til et gratis produkt for abonnenter på papiravisen. Etter Polaris Media sitt syn solgte de nå et sammensatt produkt som ikke skulle avgiftsbelastes, dette var skattemyndighetene ikke enig i. Prisen for PDF-avisen ble satt til 5 % av abonnementsprisen etter behandling i Klagenemda for merverdiavgift. Det ble dermed godtatt av Polaris Media at salg av PDF-avis og papir-avis ikke er en sammensatt ytelse. «Fra 1. desember 2010 ble abonnementsvilkårene endret slik at papiravisabonnentene ikke lenger fikk fri tilgang til PDF-avisen. De ble i stedet tilbudt eavis i form av et digitalt produkt rettet spesielt mot lesebrett. Et årsabonnement på papiravisen kostet da 2 713 kroner. Tillegget for eavisen kostet 519 kroner årlig uten merverdiavgift, 648 kroner med avgift. Prisen for årsabonnement på eavisen uten samtidig abonnement på papiravisen kostet 1 934 kroner uten merverdiavgift, 2 418 kroner med avgift.»⁷. Spørsmålet i saken var om prisen for eavis var reell, noe skattemyndighetene mente

⁷ Sitat fra Lagmannsrettens behandling av saken – LB-2012-207392

den ikke var, og om hvordan rabatten som kundene oppnådde ved å kjøpe både papiravis og eavis skulle fordeles.

Høyesterett oppstiller hovedregelen i avsnitt 38, her uttaler førstvoterende at «Utgangspunktet for fastsettelsen av beregningsgrunnlaget ved sammensatte produkter som består av ytelser innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet, må være omsetningsverdien av de enkelte ytelser. Det må således skje en splitting - fordeling - av omsetningsverdien på de enkelte delprodukter. Ved rabatt/prisreduksjon må det som utgangspunkt skje en forholdsmessig reduksjon av avgiftsgrunnlaget ved at rabatten fordeles på de ulike ytelsene.».

Etter dissens 4-1 kom Høyesterett frem til at hovedregelen om at rabatten skal splittes forholdsmessig ikke kom til anvendelse på dette tilfellet og at prisen som Polaris Media hadde satt på eavisen solgt sammen med papiravis var reell. Rabatten ble derfor ikke splittet.

Hovedregelen er derfor at dersom det er mulig å splitte ytelsene som selges sammen skal en splitting foretas.

2.3 Nødvendig- og integrertlæren

2.3.1 Innledning

Dommen som danner utgangspunktet for nødvendig- og integrertlæren er Rt. 2004 s. 2000. Jeg vil først foreta en gjennomgang av dommen her, deretter vil jeg kommentere innholdet i læren. Da dommen omhandler sammensatte ytelser som på det aktuelle tidspunktet hadde ulik merverdiavgiftssats, og kan ses på som første virkelig ledd i utviklingen av behandlingen av sammensatte ytelser er den aktuell for problemstillingen.

2.3.2 Rt. 2004 s.2000 Geelmuynden. Kiese

Saksforholdet i Rt. 2004 s. 2000 var det at Geelmuynden. Kiese AS(GK) og deres datterselskap drev med generell strategisk rådgivning, deriblant rådgivning for utarbeidelse av årsrapporter. For kunder som ønsket rådgivning om årsrapporter tilbød GK også å få årsrapportene trykket. Kundene sto dermed ovenfor et valg mellom rådgivning eller «full pakke», som inkluderte rådgivning og trykking av årsrapportene. Spørsmålet i saken var om rådgivningen, som da var fritatt for merverdiavgift, var avgiftspliktig når kundene valgte «full pakke». Førstvoterende formulerte spørsmålet som om «hele vederlaget utgjør avgiftsgrunnlaget, eller om dette skal begrenses til vederlaget for den tekniske produksjonen».

Førstvoterende tar i avsnitt 31 utgangspunktet i dagjeldende Merverdiavgiftslov av 1969 § 18, som tilsvarer dagens mval. § 4-2, og viser til «omsetningsavgiften, jf. avgiftsvedtakene § 9 annet ledd nr. 3. Etter denne bestemmelsen skulle det ved beregningen av avgiften ikke trekkes 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»». I avsnitt 33 innfortolker han denne regelen som ikke hadde blitt videreført fra den tidligere lov. Her kommer førstvoterende frem til at den avgiftsfrie ytelse er avgiftspliktig «når den avgiftsfrie ytelsen utgjør en integrerende del av avtalen om den avgiftspliktige ytelsen». Førstvoterende fastslår at dette gjenspeiler den «naturlig forståelse av ordlyden i § 18 første ledd». Videre påpeker førstvoterende at størrelsen på den avgiftsfrie ytelsen ikke vil få innvirkning for «[p]raktiske hensyn tilsier at det her ikke kan opereres med en skjønnsmessig grense.».

Det blir så stilt spørsmål om det er foreligger to ytelser i dette tilfellet. Det konkluderes i avsnitt 40 med at «[n]år ankemotpartene har påtatt seg ansvaret for å produsere en publikasjon, må utgangspunktet etter mitt syn være at de ulike komponentene bak publikasjonen ikke kan anses for å være omsatt som selvstendige ytelser. Det er ikke naturlig å betrakte rådgivningstjenestene som et avtalt tillegg til den tekniske produksjonen av publikasjonene. De redaksjonelle tjenestene var en helt nødvendig og integrert del av det produkt som kundene hadde bestilt.».

Utgangspunktet i nødvendig- og integrertlæren er dermed hva som er blitt omsatt. Vurderingen av hva som er blitt omsatt er en ren objektiv vurdering, i Geelmuyden. Kiese var det en årsrapport. Deretter spør en om den ytelse som har en avvikende avgiftsbehandling, slik som rådgivning hadde i forhold til salg av trykkeritjenester, er en nødvendig og integrert del av det som er omsatt. Er svaret positivt vil den avgiftsfrie ytelse bli avgiftspliktig. Det må som et utgangspunkt også antas at læren burde få gjennomslag på omvendte tilfeller der en avgiftspliktig ytelse er en nødvendig og integrert del av en avgiftsfri vare. Geelmuyden Kiese-dommen omhandlet omsetning av en vare og dommen fungerer derfor utmerket som et prejudikat for en presiserende tolkning av mval. § 4-2 i forbindelse med varehandel.

2.3.3 Rt. 2012 s.1547 Norwegian Claims Link – nødvendig- og integrertlæren ved tjenesteyting

Det at nødvendig- og integrertlæren omhandlet tjenester var i tiden etter Geelmuyden Kiese ikke avklart, derimot kom avklaringen i Rt. 2012 s.1547.

Saksforholdet i Rt. 2012 s. 1547 var det at Norwegian Claims Link AS(NCL) håndterte skadeoppgjør for utenlandske forsikringsselskap. Dersom sakene gikk til retten ville NCL sine advokater utføre prosessoppdragene. Spørsmålet i saken var om advokattjenestene var fjernleverbare og dermed fritatt for merverdiavgift for klienter i utlandet.

Avsnittene 25 til 33 benytter førstvoterende til å avklare at advokattjenester generelt er fjernleverbar, men prosessoppdrag er stedbundet og dermed avgiftspliktig. Deretter stilles spørsmålet om de skriftlige saksforberedelsene i forbindelse med prosessoppdraget er fjernleverbar eller ikke. For å besvare spørsmålet viser Høyesterett til Geelmuyden. Kiese avgjørelsen og indirekte til nødvendig- og integrertlæren. I avsnitt 36 uttaler førstvoterende at «[f]orarbeid og forberedelser til [prosessoppdrag] er ytelser som naturlig inngår som del av slike oppdrag, og som det er nærliggende å se på som nødvendige og integrerte deler av tjenesten. Det er verken karakteristisk eller vanlig for slike avtaler at de deles opp slik at forberedelse ses som en selvstendig tjeneste og oppmøte i retten som en annen». Høyesterett

kommer så frem til at dette er en ytelse og ikke flere. Etter å ha gått igjennom rettspraksis, forvaltningspraksis og en henvisning til muligheten for dobbelt avgiftsbehandling konkluder Høyesterett med at det hele er avgiftspliktig.

Etter denne dom er det klart at nødvendig- og integrertlæren kommer til anvendelse på både varesalg og tjenesteyting.

2.3.4 Nødvendig- og integrertlæren og legalitetsprinsippet.

Som nevnt i innledningen til oppgaven befinner vi oss nå i kjerneområdet for legalitetsprinsippet. Spørsmålet er om legalitetsprinsippet setter noen skranker for bruken av nødvendig- og integrertlæren.

Spørsmålet kom opp i LB-2004-45797 Veidekke-dommen hvor saksforholdet var det at Veidekke i tillegg til å levere veientreprises også tilbød finansiering. Det ble ved avtaleinngåelsen inngått to separate avtaler. Spørsmålet i saken var om de renteinntekter som Veidekke mottok skulle inngå i vederlaget som Veidekke mottok for entreprisen. Lagmannsretten kom enstemmig frem til at renteinntektene var en del av vederlaget.

I saken hadde Veidekket anført at legalitetsprinsippet ville støte mot en tolkning som gjorde finansieringstjenester avgiftspliktige. Til denne anførselen uttalte lagmannsretten at «[s]katte- og avgiftsretten er områder hvor legalitetsprinsippet har betydelig vekt, men det kan ikke oppstilles noen alminnelig regel som innebærer at avgift ikke kan ilegges dersom det rettslige grunnlag for dette er uavklart eller tvilsomt. Avgjørelsen i nærværende sak bygger på en grunnleggende rettsforståelse som fremgikk av juridisk teori allerede på begynnelsen av 1970-tallet.». Det ble heller ikke lagt vekt på at forholdet ikke var avklart i rettspraksis på avtaleinngåelsestidspunktet.

Der hvor nødvendig- og integrertlæren brukes for å gjøre en avgiftsfri ytelse om til avgiftspliktig vil det med første øyekast oppfattes som om den burde sette skranker. Læren er imidlertid en presiserende tolkning av någjeldende mval. § 4-2, ettersom læren naturlig ligger innenfor ordlyden jf. Geelmuyden. Kiese. Det er dermed ikke snakk om en utvidende tolkning som strekker ordlyden lenger enn den burde. Som en følge av dette oppstår det etter mitt syn ikke et negativt spenningsforhold mellom læren og legalitetsprinsippet.

2.3.5 Kort oppsummering av nødvendig- og integrertlæren

Læren har sitt utspring i mval. § 4-2 jf. § 4-1 og fokuset er rettet mot hva som er omsatt. Læren er anvendelig ovenfor både varer og tjenester jf. rettspraksis. Det blir her benyttet en ren objektiv vurdering av hva som er blitt omsatt. Hva som er omsatt kan være problematisk å finne ut av i kompliserte avtaleforhold. Spørsmålet som læren tilsier at skal bli stilt er om den assosierte ytelse er en nødvendig og integrert del av det som er omsatt. Dersom en kan svare ja på dette vil det skje en avgiftssmitte. Legalitetsprinsippet setter ingen skranker for bruken av læren.

2.4 Hovedytelseslæren

2.4.1 Innledning

De første tankene om en hovedytelseslære kan spores tilbake til «Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsunntaket for omsetning av finansielle tjenester»⁸. Her uttales det i kapitel 4 «Unntatte tjenester kan inneholde elementer av tilleggstjenester som isolert sett er avgiftspliktige. I slike tilfeller må det vurderes konkret om det foreligger to selvstendige tjenester eller om tilleggstjenesten er av en slik karakter at den må anses som del av den avgiftsfrie hovedytelsen og således unntatt fra avgiftsplikt. For at det skal oppstå spørsmål om merverdiavgift er det videre et vilkår at det foregår en omsetning av tjenestene.

⁸ <https://www.regjeringen.no/nb/dokumenter/fortolkningsuttalelse-om-merverdiavgifts/id102446/>

Departementet anser at tjenester som sedvanlig ytes som ledd i en finansiell tjeneste, avgiftsmessig må behandles på samme måte som den finansielle tjenesten. Dette vil gjelde hvor den tilknyttede tjenesten er direkte knyttet til den finansielle hovedtjenesten og mindre vesentlig enn denne.». Det var her tale om tolkning av merverdiavgiftsloven av 1969 § 5b første ledd nr. 4.

2.4.2 Rt. 2009 s.1632 Sundal Collier/Carnegie

Rt. 2009 s.1632 Sundal Collier/Carnegie-saken var første gang spørsmålet om hovedytelseslæren kom opp i Høyesterett, den hadde ellers versert i underrettene. Rettsspørsmålet som Høyesterett her skulle ta stiling til var om vedtaket om etterberegning av merverdiavgift for coporate finance tjenester utført av ABG Sundal Collier og Carnegie i forbindelse med fusjonen av DNB Holding AS og Gjensidige NOR, og for sistnevnte, tilsvarende tjenester ved salget av to selskap var gyldig. Hovedspørsmålet gjaldt om handlingene kom inn under unntaket i da gjeldende merverdiavgiftsloven § 5 b nr.4 bokstav e «omsetning av ...finansielle instrumenter og lignende og meglertjenester ved slik omsetning».

Det kan her bemerkes at mval. §5 b nr.4 bokstav e tilsvarende dagens mval. § 3-6 bokstav e. Det følger av forarbeidene Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s.54 at § 3-6 er en «videreføring» av § 5 b nr.4. Det har altså ikke skjedd en realitetsendring selv om ordet «meglertjenester» ikke er tatt med i den nye lovtekst. Dommen er derfor aktuell også i dag.

Dommens premisser starter med at førstvoterende i avsnitt 33 avklare at merverdiavgiftslovens unntaksbestemmelser er bygget opp etter EF sitt sjette avgiftsdirektiv. Dette gjøres ved å vise til forarbeidene Ot.prp nr.2 (2000-2001) s.124 og Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsunntaket for omsetning av finansielle tjenester.

Videre i avsnitt 34 til 36 understrekes det at EU-rettens praksis vil ha betydning for å finne hovedmomenter og vurderingstemaer samtidig som det vil være for uoversiktlig å gå inn på hvert lands rettspraksis. Her understrekes også at Norge ikke er bundet av EU-retten, men den vil fortsatt være relevant. Førstvoterende viser til Volker Ludwig⁹ avgjørelsen av EU-retten « hvor det slås fast at unntaksbestemmelsene må fortolkes strengt, idet de må sees som unntak fra det alminnelige prinsipp om avgiftsplikt for tjenester.». Med dette setter førstvoterende terskelen høyt for den videre tolkningen. Førstvoterende for Høyesterett legger opp til å gi EU-retten betydelig vekt i avgjørelsen av saken.

Lagmannsretten sin behandling av saken blir kort kommentert i avsnitt 53- 54, spesielt blir det trukket frem at de har tatt tak i Volker Ludwig-avgjørelsens avsnitt 17-18, hvor hovedlinjene i den europeiske hovedytelseslæren fremgår. Deriblant at sammensatte ytelser «ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenheng, hvorfor det må undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgjøres, om den afgiftspliktige person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere uafhængige hovedydelser eller en enkelt ydelse». Videre at «[e]n ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser».

Førstvoterende finner så i avsnitt 55 «grunn til å understreke at det ikke er tale om å vurdere målet for prosjektet som sådant, men hva som fra oppdragsgivers side er hovedsiktemålet med tjenestene fra den enkelte tjenesteyter isolert sett.», samtidig som han fastslår at det overnevnte er «dekkende» for norsk rett.

Høyesterett går dermed i denne dommen vekk fra den lære som ble oppstilt i Rt. 2004 s. 2000 Geelmuyden. Kiese og fokuset på hva som er omsatt. Høyesterett retter blikket mot hva som er hovedytelsen der de forskjellige ytelsene utgjør en sammensatt ytelse. Det er i dommen

⁹ Volker Ludwig-avgjørelsen blir behandlet i kapitel 3.3

uklart om førstvoterende mener at EU-rettens hovedytelseslære skal brukes, eller om den bare skal brukes for å vise at det finnes en hovedytelseslære. Det som er sikkert er at Høyesterett her utfører en helhetsvurdering av hva som er hovedytelsen, med utgangspunktet i hva som for kunden fremstår som hovedytelse. De vil la merverdiavgiften følge den ytelse som den kommer frem til at er hovedytelsen. Denne dommen blir i dag brukt som et prejudikat for at en hovedytelseslære finnes og benyttes i Norge.

2.4.3 Hovedytelseslæren og legalitetsprinsippet

Hovedytelseslæren kan sies å ha to opprinnelsessteder, dersom den blir lagt til grunn slik som den kommer fra EU-retten er den en ulovfestet rett. På den andre siden kan hovedytelseslæren også omtales som et tolkningsresultat av det aktuelle unntaket, i tilfeller der avgiftspliktige ytelser blir avgiftsfrie. Det fremgår av MVA-håndboken¹⁰ at mval. § 4-1 kan fungere som hjemmel for tilfeller der avgiftsfrie ytelser blir avgiftspliktig og at tilfeller der avgiftspliktige ytelser skal bli avgiftsfrie må «eventuelt bygges på en forståelse av det aktuelle unntak, sammenholdt med hovedytelseslæren».

Uansett hvordan en karakteriserer hovedytelseslæren vil den når den gjør en avgiftspliktig ytelse om til avgiftsfri ikke støte eller skape bristninger for legalitetsprinsippet.

Derimot vil det ved tilfeller der hvor en bygger sitt resonnement på en ulovfestet hovedytelseslære for å gjøre en avgiftsfri ytelse om til avgiftspliktig skape spenninger i forholdet til legalitetsprinsippet. Dette spenningsforholdet vil forsvinne dersom en tar utgangspunkt i lovttekst og bygger sitt resonnement på mval. § 4-1 jf. § 4-2. Men en hovedytelseslære oppbygd på § 4-2 vil være svært vanskelig å argumentere for den tid vi også har nødvendig- og integrertlæren som har sitt utspring herfra. På den andre siden er det i underretten blitt gjort forsøk på å harmonisere de forskjellige lærene, da de ofte vil gi samme resultat, dette blir nærmere drøftet i kapittel 4.7.

¹⁰ ¹⁰ Skattedirektoratet «MVA-Håndboken» 2015 kap.4-1.3

3 Hovedytelseslæren i sin opprinnelige form

3.1 Innledning

EØS-avtalen regulerer ikke skatte- og avgiftsspørsmål for Norges del. Vi står dermed fritt til å vurdere hvordan vi vil ha det på dette området. Som vi har sett i forrige kapitel er unntaket for finanstjenester bygget opp på samme måte som det er i EU. I prop.S 1 2009-2010 s.55-56, som det vises til i Rt. 2009 s.1632, fremgår det at dette er gjort for å sikre bransjen like vilkår som de som opererer innenfra EU, for å hindre dem fra å flytte ut av landet. Dermed vil vi bli påvirket av hva som skjer innenfor EU på dette rettsområdet. Høyesterett la i Sundal Collier/Carnegie stor vekt på praksis fra European Court of Justice (ECJ) og deres avgjørelser.

Som et alternativ til Sundal Collier/Carnegie står uttalelsen til førstvoterende i Norwegian Claims Link i avsnitt 34 hvor det fastslås at «[a]vgiftsretten er ikke en del av EØS-retten og det er heller ikke fra regjeringen eller Stortingets side gitt uttrykk for at det skal skje en frivillig harmonisering. Saken må derfor avgjøres på grunnlag av de norske bestemmelsene på området.». Uttalelsen brukes som en begrunnelse for å se bort fra hovedytelseslæren og heller benytte nødvendig- og integrertlæren. En handling som var fornuftig ettersom saken ikke omhandlet sammensatte ytelser, men en ytelse med ulik avgiftssats.

Dermed foreligger det ikke et ønske om harmonisering mellom det norske regelverk og det regelverk en finner i EU på et generelt grunnlag. Derimot er det på finansområdet et ønske om harmonisering mellom regelverkene. Likevel har hovedytelseslæren fått et videre bruksområde enn finansområdet, som det vil vises i kapitel 4. Det er heller ikke tvilsomt at hovedytelseslæren er benyttet av skatteetaten jf. MVA-håndbokens betydelige redegjørelse for lærens innhold.¹¹ Med dette som bakgrunnstappe finner jeg det interessant å foreta en

¹¹ Skattedirektoratet «MVA-Håndboken» 2015 kap.4-1.3

gjennomgang av de dommer fra ECJ som har blitt brukt for å begrunne bruken av hovedytelseslæren i Norge, samt noen andre dommer som ikke har kommet like mye frem.

3.2 C-349/96 CPP

Bakgrunnen for saken var at Card Protection Plan(CPP) tilbød kredittkortkunder forsikring og kredittkortregistrering i tilfeller hvor kredittkortene eller andre gjenstander ble stjålet/mistet i tillegg til flere andre tjenester som utlevering av erstatningskort og rimeligere billette osv.

Problemstillingen i saken var hva som er avgjørende i vurderingen om en transaksjon, som består av flere ytelser, skal behandles som en sammensatt levering eller flere leveringer som skal behandles separat. Her kommenterer retten i avsnitt 29 at «hver levering af tjenesteydelser sædvanligvis skal anses for en uafhængig og selvstændig levering, dels at leveringen af en ydelse, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng, må det undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om den afgiftspligtige person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere uafhængige hovedydelser eller en enkelt ydelse.».

I avsnitt 30 bemerkes det at «hvor et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedleveringen, mens omvendt et eller nogle elementer skal anses for sekundære ydelser, der er afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen. En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser».

Videre fastslås det i avsnitt 31 at det ikke er avgjørende at det kun faktureres en enkelt pris på ytelsene. EU-retten overlot til den lokale domstol å konkludere på spørsmålet om CPP hadde levert en sammensatt ytelse.

3.3 C-453/05 Volker Ludwig

Saksforholdet var at Volker Ludwig var en selvstendig næringsdrivende og hadde en avtale om å operere som underagent for DWAG. Oppgavene han utførte var å kontakte potensielle kunder, undersøke deres investeringsbehov og deretter tilby et låneprodukt som passet til deres situasjon. Ludwig ville deretter sende inn en ferdigutfylt kontrakt til DWAG som videresendte denne til låneinstitusjonen som selv avgjorde om de ville inngå kontrakt. DWAG ville dermed motta en provisjon for den innsendte kontrakt, DWAG ville på sin side gi Ludwig provisjon for den samme kontrakten som han hadde inngått.

Det første prejudisielle spørsmålet EU-domstolen tok stilling til i denne saken var om det overnevnte forholdet kom innunder unntaksbestemmelsen i sjette momsdirektiv art.13, punkt b, litra d, nr.1. Under en henvisning til sjette momsdirektiv art.2 nr1. uttaler EU-domstolen i avsnitt 17 at utgangspunktet er at en tjenesteytelse skal ses på som en selvstendig ytelse. Dermed er det klare utgangspunktet at ytelser skal skilles og behandles separat dersom det er mulig.

Deretter viser ECJ til de samme vurderingselementene som fremgår av C-349/96 CPP, at en levering ikke må kunstig oppdeles, noe ECJ ikke tar stilling til i dette tilfellet. Derimot tar ECJ tak i vurderingen hovedytelse/sekundærytelse. Det konkluderes i avsnitt 19 at for kunder som har oppsøkte Volker Ludwig vil låneformidlingen fremstå som hovedytelse og rådgivningen fremstå som en sekundær ytelse, fordi rådene kun rettledet kundene til et valg av produkt. Altså anså retten rådgivningen til ikke utgjøre et mål i seg selv, men kun var gitt for å utnytte låneformidlingen på best mulig måte.

3.4 Hovedytelseslæren på andre områder

De to nevnte dommer gjelder begge finansielle tjenester. Hovedytelseslæren har også fått fotfeste utenfor denne sektoren. I C-88/09 ble hovedytelseslæren brukt for å fastslå om en kopieringsbedrift leverte varer eller tjenester. Bedriften foretok ren kopiering av dokumenter og noen ganger ble originalen forandret etter samråd med klienten. ECJ fastslo her at kopieringsbedriften leverte varer når de bare kopierte og en sammensatt ytelse hvor rådgivningen var hovedytelsen når den «har en fremherskende karakter i forhold til leveringen af goder, således at de udgør et mål i sig selv for modtageren af disse tjenesteydelser.».

I C-41/04 Levob-saken var spørsmålet om en leveranse av et basisdataprogramvare og tilpasning av denne programvaren var en samlet leveranse eller flere leveranser. EU-retten gjentar i dommens avsnitt 20 og 21 til vurderingstemaet som er oppstilt i C-349/96 CPP-saken. De bruker dette som utgangspunkt før de i avsnitt 22 utaler: «Det forholder sig på samme måde, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkel udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.».

Denne rettssetningen er også omtalt som Levob-testen. EU-retten anså det som kunstig å oppdele en leveranse av en programvare, som i seg selv var verdiløs for kundens økonomiske drift, og tilpassingen av denne. Det var i saken avtalt separate priser for de ulike delene av leveransen. EU-retten uttalte at dette ikke kunne få avgjørende betydning i den objektivt sett nære forbindelse som var mellom leveringen av programmet og spesialtilpassningen. Det ble her konkludert med at leveransene utgjorde en sammensatt ytelse.

En kan etter Levob-saken se at det er to muligheter for at flere ytelser skal bli regnet for en sammensatt ytelse. Det kan enten være en hovedytelse og en eller flere sekundærytelser, eller ytelsene kan være så nært økonomisk forbundet at det ville være kunstig å dele dem opp. Den siste varianten er det som danner utgangspunktet for den såkalte Levob-testen, som er en to-trinns test. Første trinn i Levob-testen er å identifisere ytelser som er levert separat, andre

trinn er å identifisere en økonomisk sammenheng mellom ytelsene, og på denne måten finne ut om noen av ytelsene inngår i en hovedleveranse som gjør det kunstig å splitte dem opp.¹²

Et annet eksempel på at hovedytelseslæren kommer til anvendelse uten for de finansielle tjenester innenfor EU er C-392/11.¹³ Advokatselskapet FFW leide lokaler av en utleier som inkludert i husleien leverte flere tjenester som vasking, resepsjon, vann, og lignende. FFW måtte i følge leiekontrakten betale for leien av lokalene, sin andel av forsikringene av bygget og tjenestene som utleier sto for. Spørsmålet i saken var om det var levert to ytelser eller en sammensatt ytelse.

ECJ oppstilte også i denne dommen to alternative veier for flere ytelse til å være en sammensatt ytelse, første mulighet var etter domstolens syn dersom «en ydelse skal anses for en enkelt ydelse, når to eller flere elementer eller handlinger, der leveres eller utføres af en afgiftspliktig person, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele». Den andre muligheten samsvarer med den vi så i CPP og Volker Ludwig-saken. Her uttaler ECJ at «når en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og den eller de øvrige ydelser udgør en eller fleresekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser».

ECJ kom her frem til at de ikke kunne konkludere om det var utlevert en eller flere ytelser da det var mulig å bestille ytelsene av en tredjemann. Heller ikke det at leieforholdet var oppsigelig dersom tilleggstjenestene ikke ble betalt ville få en avgjørende betydning. De overlot til den lokale domstol å avgjøre om det forelå en slik nær tilknytning mellom utleien og tilleggstjenesten til at det ville være en sammensatt ytelse.

¹² Levob-testen blir også behandlet av Jim Olsen – «Hovedytelseslæren i norsk rett» - skatterett 04/13 s.341

¹³ Saksforholdet kan minne mye om Regus-dommen, les mer om denne dommen i kapittel 4.2

3.5 Innholdet i hovedytelseslæren fra ECJ

Etter gjennomgangen av dommene kan innholdet i hovedytelseslæren kort oppsummeres i seks punkter. 1. Hovedregelen er at ytelsene skal behandles separat. 2. Det må ikke foretas en kunstig oppsplitting av ytelser. 3. Hva som er hovedytelsen avgjøres objektivt fra en gjennomsnittskundes ståsted. 4. En ytelse er sekundær hvis den for kunden ikke fremstår som et mål i seg selv. 5. En ytelse kan være sammensatt dersom de utgjør en økonomisk enhet som objektivt er nært forbundet. 6. Prissettingen mellom partene får ikke innvirkning på vurderingen.

3.6 Sammenligning mellom hovedytelseslæren i EU og hovedytelseslæren slik den fremstår i Rt.2009 s.1632 Sundal Collier/Carnegie

Felles for både den norske varianten av hovedytelseslæren og den en finner i EU er at hovedregelen er klar, dersom det er mulig å splitte ytelsene opp og en oppsplitting ikke er kunstig, skal splittingen av ytelsene gjøres.

Det er mulig å påvise en viss forskjell i hvordan bedømmelsen av hva som er hovedytelsen foretas. EU sine regler tilsier at bedømmelsen skal gjøres ut i fra en gjennomsnittskundes ståsted. Utgangspunktet for den norske hovedytelseslæren er at det skal gjøres ut i fra den konkrete kundes synspunkt.¹⁴ En kan her se at EU har et objektivt utgangspunkt, mens det norske er et subjektivt utgangspunkt.

Etter EUs regelverk er den ytelse som ikke er hovedytelse sekundær dersom den ikke utgjør et mål i seg selv for kunden. I første del av Sundal Collier/Carnegie kommer disse betraktningene ikke på spissen. Derimot utaler førstvoterende i avsnitt 90 om rådgivningsdelen til Carnegie i salgene av Carmeda AB og Ergo Blugarden AS at: «Dette forberedende arbeid er nettopp av en slik sekundær og underordnet karakter, som etter Volker

¹⁴ Underretten har praktisert forskjellige varianter, nærmere om dette i kapitel 4.7

Ludwig-dommen avgiftsmessig skal følge hovedytelsen.» En kan her se at Høyesterett ikke har låst seg til vurderingen om hovedytelse/sekundærtelse, men bruker den der det passer. Det er dermed en helhetsvurdering som Høyesterett benytter i vurderingen av hva som er hovedytelsen.

Ytelser kan også være sammensatt innenfor EU dersom den utgjør en økonomisk enhet som objektivt er nært forbundet, som det ville være kunstig å splitte opp. Dette er en vurdering som samsvarer med den som fremgår av nødvendig- og integrertlæren. I Sundal Collier/Carnegie kommer denne vurderingen ikke frem og er dermed ikke direkte sammenlignbar.¹⁵

Som en ser av oppsummeringen i kapitel 3.5 skiller hovedytelseslæren i EU seg klart fra den som ble brukt av Høyesterett i ABGSC/Carnegie avgjørelsen på oppsummeringen sitt punkt 3, og også til dels på punkt 4. Der EU-retten sin hovedytelseslære fremstår med klare utgangspunkter for vurderingen av hva som er hovedytelsen, står den norske varianten friere til å legge inn andre hensyn i sin helhetsvurdering.

¹⁵ Nødvendig- og integrertlæren er forsøkt harmonisert med hovedytelseslæren jf. kapitel 4.7

4 Hvilke krav stilles til ytelser for at de skal bli regnet som sammensatte?

4.1 Innledning

For å kunne vurdere om det foreligger et behov for kodifisering av hovedytelseslæren og en avklaring i forhold til behandlingen av sammensatte ytelser i forhold til merverdiavgift er det nødvendig å fremstille hvilke momenter som har vært avgjørende. Spørsmålet om hva som er hovedytelsen og om flere ytelser er en sammensatt ytelse har lett for å gli over i hverandre i helhetsvurderingen, derfor behandles momentene for begge vurderingene her samlet.

Forutsetningene er at dersom det er mulig å påvise en enhetlig behandling vil dette tale for at behovet for kodifisering ikke er til stedet. Derimot hvis praksis spriker i alle retninger vil det tale for at behovet for klargjøring av gjeldende rett være stort og en kodifisering av denne likeså. I de tilfeller jeg benytter andre dommer enn de som allerede er blitt presentert ovenfor vil jeg fortløpende presentere dem gjennom saksforhold og resultat i dette kapitlet.

4.2 Avtalens utforming og pris

Spørsmålet er om avtalens utforming og pris kan ha innvirkning på vurderingen av om det foreligger en sammensatt ytelse og hva som er hovedytelsen.

I Sundal Collier/Carnegie avgjørelsen fikk avtalen mellom partene en solid plassering i bevisvurderingen. Førstvoterende uttaler at «[d]e skriftlige avtaler må være utgangspunktet, og det må være riktig å lese avtalene på bakgrunn av hva som fremstår som det mest nærliggende hensett til vanlig praksis i bransjen». En avtale kan inngås både muntlig og skriftlig, i denne saken møtte Høyesterett begge tilfellene da Sundal Collier hadde skriftlig mandatavtale og Carnegie ikke hadde noe skriftlig. Det var med utgangspunkt i disse avtalene sammen med forklaringene fra partene om innholdet i avtalene at Høyesterett kom frem til hva som var hovedytelsen.

Lagmannsrettens avgjørelse i LB-2001-617 Tanum ridesenter gir samme inntrykk. Avgjørelsen falt før de to oppstilte lærene, men den er likevel relevant i forhold til sammensatte ytelser. Saksforholdet var her at Tanum ridesenter hadde leid ut stallplasser i en boks-avtale og med noen av hesteeierne inngått separate fôr-avtaler. Skatteetaten mente her at fôr-avtalens avgiftsplikt hadde smittet over på boks-avtalen som var avgiftsfri. Lagmannsretten uttalte her at det kan «ikke ha noen nevneverdig betydning i saken at de ytelser ridesenteret tilbyr hesteeierne er delt i to avtaler. Karakteren av ytelsene må vurderes uavhengig av dette». Lagmannsretten kom her frem til at det forelå to separate ytelser og ingen smitteeffekt. Sentralt i bevisvurderingen i saken sto de to standardkontraktene. Denne saken gir dermed inntrykk av at utformingen av avtalene ikke får innvirkning, men innholdet i avtalen får påvirkning.

I samsvar med Tanum ridesenter er Rt. 2004 s.2000 Geelmuynen. Keise. Her var det mellom partene avtalt separat betaling for trykkingen og rådgivningen. Høyesterett valgte her også å se bort i fra fakturaen som hadde blitt sendt ut og uttalte at «det kan ikke ha betydning i denne sammenheng.» om hva som var avtalt i forhold til betaling.

I en litt annen retning går LB-2011-179629 Regus-dommen. Saksforholdet var her at Regus gjennom morselskap og tre datterselskap drev med utleie av kontorplasser på alt fra dagsbasis til årsbasis. Samtidig med utleien tilbød de ulike kontortjenester som fellesareal, strøm, møblering og resepsjonstjenester. Dette ble solgt i grunnpakker. Videre tilbød Regus div. tilleggstjenester som sekretær, servering og kaffeavtaler o.l. som ble priset separat. Spørsmålet i saken var om de tjenester som Regus tilbød i grunnpakken var en samlet ytelse som i helhet skulle regnes som utleie av fast eiendom, eller om grunnpakken skulle splittes opp og behandles avgiftsmessig separat. Lagmannsretten vurderte det her til at det forelå en sammensatt ytelse.

Et av momentene som lagmannsretten trekker frem i Regus-dommen er at kundene må betale for hele grunnpakken og står uten mulighet for å velge vekk noe innhold. Videre ble det ikke

vektlagt at Regus kunne påvise at den avgiftspliktige delen i grunnpakken utgjorde 62 %, da det var hva som var avtalt mellom partene og tjenestens art som var det avgjørende.

I samme retning går lagmannsrettens avgjørelse LB-2012-52697 Bailine-saken. Saksforholdet var her at der var flere salonger som tilbød figurforming for kvinner. Det salongene tilbød var simulatortrening, undervisning i form av at kundene under hver sesjon fikk høre en ny cd med undervisning og musikk. Etter treningen var det samtale med terapeuten som ville stille kontrollspørsmål og gi kostholdsråd. Nye kunder fikk utlevert Bailine-boken som hele opplegget rettet seg mot. Lagmannsretten kom frem til at undervisningen var avgiftsfri, mens bruken av simulatoren var avgiftspliktig da den ikke inneholdt nok elementer av trening. Spørsmålet i saken var om det var levert en eller flere ytelser.

I Bailine-saken ble det gjort et poeng utav at kundene måtte betale for hele opplegget uten muligheter for å velge bort noen elementer. Dette var begrunnelsen for at lagmannsretten ikke kunne se « Bailine-metoden dels som omsetning av simulatortjenesten og dels som undervisning og at ytelsene avgiftsmessig skal vurderes som to selvstendige sideordnete hovedytelser».

Et annet moment i sammenheng med avtalen og pris kom frem i LB-2008-184780 Grieg Investor-dommen. Saksforholdet var her at Grieg Investor AS(GI heretter) solgte Forvaltnings Service Avtaler(FSA) til sine kunder. FSA inneholdt et rådgivningselement og ordreformidling av kundens ordre til forvaltere. Rådgivningselementet var her investeringsrådgivning både under oppstart og fortløpende gjennom hele kundeforholdet, samt råd til å finne passende forvaltere og fond som kledde kundens profil. Hovedspørsmålet var forståelsen av mval. §5b og spesielt «meglertjenester» i bokstav g. Lagmannsretten konkluderte først at det forelå en sammensatt ytelse. Deretter stilte de spørsmål om de skulle splitte denne sammensatte ytelsen, før de kom frem til at det forelå en sammensatt ytelse. De tok så i bruk «hovedytelsesmodellen» og kom frem til at rådgivningselementet var dominerende, dermed hovedytelsen og følgelig avgiftspliktig.

I vurderingen som ble tatt i Grieg Investor-dommen i forhold til at det forelå en sammensatt ytelse ble det vektlagt at avtalen strak seg over to år og ble automatisk fornyet og at honoraret som GI mottok var uavhengig av antallet ordrer som GI gjennomførte på vegne av kunden. Også i vurderingen av hva som var hovedytelsen blir honoraret dratt inn. Her blir det lagt vekt på at honoraret utgjorde en prosentmessig sats av porteføljens verdi og ikke var relatert til antallet transaksjoner når lagmannsretten kom frem til sitt resultat.

Dommen har blitt kritisert i ettertid, Jim Olsen omtaler dommen som «ulogisk» og karakteriserer dommens juridiske tilnærming som «uholdbar». ¹⁶ Grunnlaget for denne kritikken er at dommen først konkluderer med at det foreligger en sammensatt ytelse, for deretter stille spørsmål om den skal splitte opp denne ytelsen og behandle den som to. Det er vanskelig å ikke være enig i den kritikk som fremkommer.

I lagmannsrettens avgjørelse LG-2004-10761 Cobra Club-saken var saksforholdet at det ble drevet en nattklubb med pianobar hvor det opptrådte et «one man band». Innehaverne anså inntektene fra inngangspengene som konsertinntekter som var avgiftsfrie, skattemyndighetene var uenig. Spørsmålet i saken var forståelsen av da gjeldende mval. av 1969 § 5b 1.ledd nr.5 eller nr.14 og om tiltaket kom inn under kulturunntakene der. Lagmannsretten kom frem til at for å komme inn under unntaket måtte musikkfremføringen være hovedelementet i arrangementet. Lagmannsretten besvarte spørsmålet negativt og kom frem til at musikkfremføringen bare var en del av arrangementet og ikke hoveddelen etter en helhetsvurdering.

Dommen er blitt vist til i flere av de overnevnte avgjørelser, den er her blitt brukt som en begrunnelse for at det finnes en hovedytelseslære i Norge. Saksforholdet kan minne om en sammensatt ytelse som består av en konsertdel og en nattkubbdel. Derfor er dommen

¹⁶ Jim Olsen – «Hovedytelseslæren i norsk rett» - skatterett 04/13 s.351

interessant i denne sammenheng, selv om den hverken bygger på nødvendig- og integrertlæren eller hovedytelseslæren i sitt resonnement.

I forhold til avtaler og/eller pris inneholder Cobra Club-saken en vurdering av den pris som ble tatt i inngangspenger på det aktuelle stedet. Cobra Club tok 100.- i inngangspenger, det samme som alle andre nattklubber i området. Det at prisen var lik med de andre, som ikke tilbød levende musikk, «talar etter lagmannsretten si vurdering mot at inngangspengane var mynta på å gje gjestane «rett til å overvære» «konsertarrangementer» og følgelig ikke var et hovedelement.

Kort oppsummert kan avtalens utforming få innvirkning i vurderingen om det foreligger en sammensatt ytelse og hva som er hovedytelsen. Avtalen vil være utgangspunktet for drøftelsen. Der avtalen representerer det reelle forholdet vil den bli lagt til grunn for vurderingen. Retten vil alltid ha mulighet til å skyve avtalen ut av vurderingen dersom den ikke gjenspeiler de reelle forholdene. Prisen som er betalt vil ikke få innvirkning i vurderingen. Derimot vil hva som det er betalt for være et moment, samt hva betalingen avhenger av. Kundens muligheter for å påvirke prisen vil også være et moment i helhetsvurderingen.

4.3 Markedsføring

I vurderingen av hva som er hovedytelsen trekker lagmannsretten i Bailine-saken frem hvordan tjenesten har blitt annonsert som et viktig moment. Etter å ha gått igjennom utseende til annonsene konkluderte lagmannsretten med at simulatorentrening «totalt sett fremstår som en viktig del av markedsføringen.».

Også i Cobra Club-saken ble markedsføringen gjort til et poeng i helhetsvurderingen om musikken var hovedelementet i arrangementet. Etter lagmannsrettens syn ville markedsføring og annonsering være et viktig bidrag for å finne ut om de ville selge et musikkarrangement

eller ikke. Etter en gjennomgang av brev og avisannonser kom lagmannsretten frem til i sin vurdering at «musikkframføringar [ikkje] var noko hovudelement i pianobaren.».

4.4 Innredning

I den overnevnte Bailine-saken kom innredningen inn som et element i vurderingen av hovedytelsen. Her ble det lagt vekt på at salongene var innredet for bruk av simulatorene i egnede avlukker. Alt var konsentrert rundt bruken av simulatorene.

Videre ble det i Cobra Club-saken også lagt vekt på innredningen i vurderingen om musikkfremføringen var hovedelementet i arrangementet. Pianobaren var innredet som andre nattklubber og fremsto derfor som en nattklubb og ikke et sted for konserter.

4.5 «Tenke seg bort» eksperimentet

I Regus-dommen benyttet lagmannsretten seg av et «tenke seg bort» eksperiment. Etter å ha vist til EU-retten og C-349/96 CPP-saken uttalte lagmannsretten at derom man tenkte « seg kontorarealet borte, vil de øvrige elementene ikke ha noen selvstendig interesse.». Dette samsvarer med tankegangen fra EU-retten om at en ytelse er sekundær i forhold til hovedytelsen dersom den ikke utgjør et mål i seg selv for kunden. «Resepsjonstjenestene, postombæringen og retten til tilleggsytelser vil i markedet bli oppfattet som midler til å kunne utnytte leieobjektet på best mulig måte.». De tok dermed med vurderingen om at dersom den ene ytelse ikke er et mål i seg selv vil den ikke være hovedytelse.

I Bailine-saken ble «tenke seg bort» eksperimentet også utført. Her tenkte lagmannsretten seg bort simulatorentreningen og kom frem til at «undervisningstilbudet isolert sett ikke ville hatt en selvstendig interesse for kunden, som i et slikt tilfelle eventuelt heller ville valgt å følge

undervisningen ved et tradisjonelt slankekurs.»). Undervisningen var med andre ord verdiløs, og ikke et mål i seg selv.

Ikke fullt så eksplisitt går lagmannsretten frem i Grieg Investor-dommen. Her blir det lagt vekt på at rådgivningen som GI utførte hadde en egenverdi ovenfor kundene, i vurderingen av hva som var hovedytelsen. Dermed foretar de en motsatt vurdering av «tenke seg bort» vurderingen, dersom ytelsen har egenverdi vil dette tale for at den er hovedytelsen. Det problematiske med denne tankegangen er at lagmannsretten i Grieg Investor-dommen unnlot å ta med at også ordreformidlingen som GI gjennomførte hadde egenverdi. Dersom denne unnlatelsen hadde vært tatt med, ville vekten av dette argumentet blitt utjevnet i helhetsvurderingen. Ettersom de forskjellige ytelsene begge ville ha egenverdi.

4.6 Kvaliteten på ytelsen

Spørsmålet er om kvaliteten kan ha en innvirkning i helhetsvurderingen.

I Cobra Club-saken blir det gjort et poeng av at kvaliteten på artistene som opptrådte i pianobaren ikke var av stor betydning. Lagmannsretten uttalte tidlig at den «legg likevel ikkje til grunn framføringa må halda særlege musikalske kvalitetsmål for å kunna godtakast eller med andre ord at konsertunnataket eller for den del andre unnatak, gjeld ikkje berre for «fin» kulturelle hendingar. Unnataket gjeld også for enkle og mindre pretensiøse musikalske hendingar».

Selv om lagmannsretten uttaler det overnevnte trekker den i helhetsvurderingen frem at «[i]kkje minst på bakgrunn av storleiken på honorara, legg lagmannsretten til grunn at det ikkje kunne vera tale om musikarar med namn innafor populærmusikken, korkje lokalt, nasjonalt eller internasjonalt.»). Her kan en se at lagmannsretten ikke legger vekt på kvaliteten

av musikken som ble fremført, men det tillegges vekt at det må ha vært musikere som den alminnelige borger er villig til å betale for å høre på.

Et annet tilfelle finner en i Bailine-saken hvor salongene innrømmet at elektrosimuleringen ikke hadde noen reell virkning. Dette fikk ikke noen innvirkning på vurderingen om at simulatorentreningen var hovedytelsen i dommen. Dermed ble ikke ytelsens kvalitet tillagt noen vekt.

4.7 Nødvendig og integrertlæren som en del av hovedytelseslæren?

Som nevnt i kapitel 2 kan det utledes en lære fra Geelmuynen. Kiese-avgjørelsen som er omtalt som nødvendig- og integrertlæren. Denne læren er gjentatt i Norwegian Claims Link saken, også nevnt ovenfor. I Bailine-saken blir det gjort et forsøk på å integrere denne læren inn i hovedytelseslæren. Her blir den undervisning som franchise-giveren utøver ovenfor salongene som leier simulatorer av dem ikke ansett som en hovedytelse fordi den er en nødvendig og integrert del av utleien. Samme resultat hadde også Lagmannsretten kommet frem til om de hadde stilt spørsmål om undervisningen utgjorde et mål i seg selv i forhold til utleien av maskinene.

Også i Regus-dommen blir elementene fra Geelmuynen. Kiese dratt inn i vurderingen om det foreligger en sammensatt ytelse. Lagmannsretten uttalte at «synspunktene som ble formulert av Høyesterett i Rt-2004-2000 for å ta stilling til om vederlaget for konsulentbistand ved utarbeiding og trykking av en årsberetning, skulle deles i en avgiftspliktig og en avgiftsfri del, har en viss overføringsverdi i denne saken.». Etter en gjennomgang av dommen fremheves det av lagmannsretten at «[g]runnpakkens ulike elementer tilbys som integrerte deler av en ytelse som først og fremst er karakterisert ved at den gir et operativt kontor mot betaling.». Dermed har de rettet fokus mot hva som er omsatt og dette samsvarer med utgangspunktet for nødvendig- og integrertlæren. Etter en kort helhetsvurdering uttaler lagmannsretten at «[e]tter en objektivisert vurdering fremstår derfor hovedinteressen hos

kunden klart å knytte seg til tilgangen til et kontor.». Det som kan trekkes ut av dette er at Lagmannsretten blander her sammen den objektive delen av nødvendig- og integrertlæren som har et fokus på hva som er omsatt sammen med den subjektive vurderingsformen i hovedytelseslæren og dens helhetsvurdering.

4.8 Objektiv eller subjektiv vurderingsnorm?

Som det fremgikk av EU-retten sin vurdering av hovedytelseslæren skal hovedytelsen vurderes sett i fra en gjennomsnittskunde sitt ståsted jf.CPP-saken. Som nevnt i kap.3 er dette en ren objektiv vurdering.

I Sundal Collier/Carnegie-dommen tar førstvoterende utgangspunkt i hovedytelseslæren fra EU-retten. Før helhetsvurderingen finner førstvoterende likevel «grunn til å understreke at det ikke er tale om å vurdere målet for prosjektet som sådant, men hva som fra oppdragsgivers side er hovedsiktemålet med tjenestene fra den enkelte tjenesteyter isolert sett.». Sagt med andre ord er det her tale om en subjektiv vurdering som førstvoterende vil utføre.

I Cobra Club-saken stiller det seg vanskelig for lagmannsretten å vurdere hva den enkelte kunde har oppfattet som hovedelement i arrangementet, da sakens kjerne er en nattklubb med et variert kundegrunnlag. Dermed har lagmannsretten lagt seg på en objektiv vurdering selv om spørsmålet ikke eksplisitt kommer frem.

Samme problem som i Cobra Club-saken møter lagmannsretten i Bailine-saken. Her uttaler lagmannsretten at «[h]va som er den enkelte kundes beveggrunn for å kjøpe Bailine-salongenes tjenester, er det av bevismessige grunner vanskelig å klarlegge» når den først prøver på en subjektiv vurdering av hovedytelsen. Deretter velger lagmannsretten å fastslå at kundenes mål var å bli slankere før den vurderte «mer målbare objektive kriterier» i vurderingen av hva som var hovedytelsen.

I Regus-dommen uttaler lagmannsretten at «[e]tter en objektivisert vurdering fremstår derfor hovedinteressen hos kunden klart å knytte seg til tilgangen til et kontor.». Denne uttalelsen kommer i begrunnelsen på hvorfor lagmannsretten finner utleien av kontorer som hovedytelse.

Også i Grieg Investor-dommen møter lagmannsretten flere kunder. Her fremgår det at «[e]tter lagmannsrettens vurdering må det legges til grunn at det kundene i FSA-avtalene primært er ute etter, er veiledning med hensyn til hvordan de best mulig skal plassere sine midler, dvs. rådgivning» som også ble ansett som hovedytelsen i dommen.

Problematikken mellom en objektiv og subjektiv vurderingsform har også Markus Wroldsen tatt opp i sin artikkel.¹⁷ Her konkluderer han med at «[i]nntil videre kan det imidlertid ikke konstateres med sikkerhet hva som er rett metode for å fastslå hva som er hovedytelsen i en samlet leveranse.». Etter mitt syn fremstår det som om rettspraksis har hatt et pragmatisk syn på problematikken. Der det er identifiserbare kunder velges en subjektiv metode og der det er flere kunder velges en objektiv metode. På mange måter passer denne holdningen inn i tankegangen om at retten har muligheten for å hoppe over listen der det er lavest. Der hvor det er flere kunder vil det også være svært vanskelig å påvise et felles subjektivt utgangspunkt.

4.9 Sammendrag

Som en kan se av delavsnittene i dette kapittelet er det vanskelig å finne en overordnet profil på vurderingene. Sammenlignet med det faste utgangspunktet som EU-retten oppstiller virker den norske helhetsvurderingen å være mye mer fleksibel. Hvert enkelt konkrete tilfelle må bli vurdert for seg selv. Mangelen på juridisk teori gjør heller ikke oppgaven med å få en helhetlig bedømmelse og oppsett lettere.

¹⁷¹⁷ Markus Wroldsen – «Sammensatte ytelser og merverdiavgift» - Revisjon og regnskap utgave 6/2014

5 Hovedytelseslæren og unntakene i merverdiavgiftsloven

5.1 Problemstilling

Spørsmålet som kan stilles er om hovedytelseslæren allerede er kodifisert i mval. gjennom unntaksbestemmelsene i kapittel 3 i loven. Dersom hovedytelseslæren allerede er kodifisert foreligger det ikke et behov for kodifisering av en generell hovedytelseslære.

5.2 Mval. Kapittel 3 unntakene for merverdiavgift

5.2.1 Mval. § 3-2, § 3-4, § 3-5, § 3-7 og § 3-10

Det følger av mval. § 3-2 2.ledd at «[a]ndre varer og tjenester som omsettes som et naturlig ledd i ytelsen av helsetjenester er omfattet av unntaket i første ledd dersom varen eller tjenesten leveres av den som yter helsetjenesten.». Den samme setningen finner vi igjen i mval. § 3-4 om sosiale tjenester. I mval. § 3-5 om undervisningstjenester er også bygget opp på samme måte, men her er det ikke spesifisert at tjenesten skal leveres av undervisningsleverandøren, samme oppbygning har mval. § 3-10 om tjenester fra statlig enhet.

For begrepene «varer og tjenester» viser jeg til tidligere gjennomgåtte legaldefinisjoner. Som vi kan se av ordlyden er tilgangen for ekstern hjelp og bruk av andre leverandører åpnet opp for undervisningsleverandører og statlige enheter mens helsesektoren og de som yter sosiale tjenester har et insentiv i å yte ytelsene internt.

Ordlyden av «naturlig ledd» strekker seg mot det som er en del av tjenesten, den avgrenser mot det som ikke vanligvis blir levert. Tankemessig går ordlyden mot det som er nødvendig for å utnytte tjenesten og det som er en integrert del av tjenesten.

Det blir forklart i forarbeidene¹⁸ til den nye merverdiavgiftsloven at loven er en teknisk revisjon av den eldre lov. Derfor er det nødvendig å gå til tidligere forarbeider for å finne svar på hva lovgiver har ment med innholdet i bestemmelsene. Av Ot.prp.nr.2 (2000/2001) har departementet eksemplifisert «servering til pasienter i private og offentlige sykehus og omsetning av bandasjer, proteser og lignende fra behandlende lege», som tilfeller der hvor unntaket kommer til anvendelse i forbindelse med helsetjenester.¹⁹ Videre har departementet anført at vanlig «omsetning av varer og tjenester ellers fra helseinstitusjoner mv., ikke vil omfattes av avgiftsunntaket. Således vil blant annet varesalg fra kiosk og servering i kafeteriaer være avgiftspliktig». Dette har departementet begrunnet med at andre løsninger enn denne «vil kunne virke konkurransevridende og svekke nøytraliteten i systemet.». For sosiale tjenester²⁰ bruker departementet kost og losji i et aldershjem som eksempel på ytelser som vil bli avgiftsfri og det som er tilgjengelig for allmenheten som avgiftspliktig. Om undervisningstjenester²¹ uttales det at unntaket vil kunne «omfatte overnatting og servering til elever i en internatskole. Unntaket vil imidlertid ikke gjelde for omsetning fra en undervisningsinstitusjon av skrivemateriell, kioskvarer mv».

Det som kan trekkes ut fra de eksempler som departementet benytter er at de samsvarer med den naturlige forståelsen av ordlyden.

MVA-håndboken har fremhevet at spesielt unntaket om varer og tjenester i forbindelse med undervisningstjenester må tolkes snevert.²² Videre uttales det at «Skattedirektoratet har lagt til grunn at uttrykket «et naturlig ledd i» i praksis betyr tilnærmedesvis det samme som «et nødvendig ledd i».

¹⁸ Ot.prp. nr.76 (2008/2009) s.2-6

¹⁹ Ot.prp.nr.2(2000/2001) s.110

²⁰ Ot.prp.nr2(2000/2001) s.113

²¹ Ot.prp.nr2(2000/2001) s.119

²² Skattedirektoratet «MVA-håndboken 2014» kap.3-5-3

Av mval. § 3-7 2.ledd følger det at «[o]msetning og formidling av tjenester i form av kunstnerisk framføring av åndsverk er unntatt fra loven. Unntaket omfatter også tjenester som er en integrert og nødvendig del av framføringen.».

Ordlyden er her krystall klar. Dette er for tjenester som er en del av arrangementet. Forarbeidene²³ nevner spesifikt lyd og lydtjenester der det følger med personell som må styre utstyret. Ren utleie av utstyr til et slikt arrangement vil være avgiftspliktig.

Samlet sett er det lite som tyder på at lovgiver har hatt hovedytelseslæren i tankene når den har gitt unntak for varer og tjenester som omsettes som et «naturlig ledd» i en ytelse. Det fremstår derfor naturlig å omtale disse bestemmelsene som smitteregler tilsvarende den i mval. § 4-2. Det vil med andre ord si at de er en form for kodifisering av nødvendig- og integrertlæren for unntakene og dermed kan klassifiseres som smitteregler.

5.2.2 Mval. § 3-11 fast eiendom

Av mval. § 3-11 1.ledd 2.punktum følger det at unntaket for utleie av fast eiendom «omfatter også omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien.».

Denne bestemmelsen tilsvarende tidligere gjeldende mval. 1969 § 5a 1.ledd 2.punktum.

Uttrykket «som ledd i utleien» er i sin naturlige form vid, ordlyden setter bare den begrensningen at den skal ha en viss sammenheng med den faste eiendommen som leies ut. Dersom en sammenligner denne ordlyd med den som ble gjennomgått i kapitel 5.1.1 ser en også konturene av en klart mer vidtgående bestemmelse.

Etter forarbeidene²⁴ skulle forslaget sees som en klargjøring av gjeldende rett. Her blir det vist til mval. 1969 § 2 2.ledd nr.4 hvor det framkom før 1.7.2001 at «(e)lektrisk kraft, vann fra

²³ Ot.prp.nr.1(2001/2002) s45

vannverk, gass, varme og kulde når levering ikke skjer som ledd i utleie av bygning eller anlegg» var avgiftspliktig. Hva som var gjeldende rett tar forarbeidene ikke for seg, ei heller om det som ble listet opp i paragrafen var det som var ment å gjenspeile gjeldende rett.

Den tidligere omtalte Regus-dommen er avklarende i forhold til forarbeidene. Her ble det fastslått at det ble for snevert å ha en slik forståelse av at innholdet i bestemmelsen at denne kun skulle være rettet mot det innholdet som var opplistet i mval. 1969 § 2(2)nr.2 før 1.7.2001. Det ble deretter vist til Rt.2004 s.2000 og dens nødvendig og integrertlære, før lagmannsretten kom frem til grunnpakkens innhold var avgiftsfritt.

Samme resultat ble det i LB-2013-195633 Telenor Eiendom Holding AS avgjørelsen. Saksforholdet var her at TEH hadde leid ut lokaler og samtidig tilbudt et rikholdig utvalg av tilleggstjenester som det ble forhandlet om samtidig som leiekontraktene ble inngått. Det hele ble av skatteetaten ansett som «ledd i utleien» og dermed unntatt fra avgiftsplikt noe som medførte at TEH ikke fikk fradragsrett for inngående merverdiavgift. Spørsmålet i saken var om tilleggstjenestene var omfattet av unntaket. Det svarte lagmannsretten bekræftende på.

Det kan synes som om lagmannsretten allerede har konkludert med at utleien var hovedytelsen nå de uttaler at det avgjørende er at «ytelsene leveres som naturlige tillegg til hovedytelsen (utleien), ikke om tilleggstjenestene blir tilbudt som en pakke eller som en meny leietakeren kan velge fra.». Ergo så legger ikke lagmannsretten opp til en vurdering av hva som er hovedytelsen, men om det foreligger en sammensatt ytelse.

I TEH-avgjørelsen var det separate avtaler for innholdet og leien, disse ble fakturert med separate fakturaer. Et av poengene i Regus-dommen var at grunnpakken måtte betales samlet. Når lagmannsretten skulle vurdere om Regus-dommen hadde overføringsverdi slo de fast at «begge tilfeller dreier det som ytelser som har karakter av tillegg til en hovedytelse og som ikke har selvstendig interesse for kontraktspartene uten hovedytelsen.» Deretter uttalte

²⁴ Ot.prp.nr.2(2000/2001)s.147/148

lagmannsretten at det var det reelle innholdet som var av betydning. Lagmannsretten understrekte at saken omhandlet et «lovforankret unntak». Likeså kom de hensyn som fremgikk av Geelmynden.Kiese og Norwegian Claims Link til anvendelse. Dermed ble det en vurdering om tilleggstjenestene var en integrert del av utleien, noe lagmannsretten konkluderte med at de var.

Som en kan se av de nevnte dommer finnes det små spor av hovedytelseslæren i dem. Noen av momentene som blir brukt av EU-retten finnes i dommene. Derimot blir det henvist indirekte til nødvendig og integrertlæren i begge dommer. Det som kan trekkes ut av dette er at heller ikke unntaket for varer og tjenester levert i forbindelse med utleie av fast eiendom tyder å være en kodifisering av hovedytelseslæren. Dermed er også denne bestemmelsen en smitteregel for unntaket for merverdiavgift på samme måte som § 4-2 er for avgiftsplikt.

5.2.3 Mval. § 3-6 finansielle tjenester

Det følger av mval. § 3-6 at omsetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Unntaket omfatter etter a) omsetning av forsikringstjenester, etter b) omsetning av finansieringstjenester, likevel ikke finansiell leasing, etter c) utføring av betalingsoppdrag, etter d) omsetning av gyldige betalingsmidler, etter e) omsetning av finansielle instrumenter og lignende, etter f) forvaltning av verdipapirfond og etter g) forvaltning av investeringselskap.

Som en kan se av ordlyden er det ikke lagt opp til noen form for smitteregel i denne bestemmelsen. Regelen har ingen vilkår om at varer og tjenester som selges som en «naturlig ledd» i tjenesten jf. mval. § 3-2, § 3-4, § 3-5 og § 3-10, eller «ledd i» tjenesten jf. § 3-11. Spørsmålet en kan stille seg er om dette er et bevist valg.

Ordlyden i § 3-6 gir et inntrykk av at det var et bevist valg å ikke ha en smitteregel ovenfor finansielle tjenester.

Det fremgår av forarbeidene²⁵ at som et utgangspunkt ønsket departementet å avgiftsbelegge finansielle tjenester. Unntaket var derfor foreslått som et midlertidig unntak, da det pågikk arbeid innenfor EU og OECD som det var naturlig for Norge å sammenligne seg med. Departementet mente at unntaket måtte «avgrenses mot tjenester som kan sies å være rene tjenester av administrativ, økonomisk og juridisk art». Det måtte sees hen til EUs sjettede avgiftsdirektiv for å finne avgrensningene. Etter departementets syn ville avgrensingen av unntaket «innebære at omsetning for eksempel av tjenester som gjelder rådgiving knyttet til kredittytelser som ikke ytes samtidig med kredittytelsen, blir merverdiavgiftspliktig, mens rådgiving i direkte forbindelse med en kredittytelse vil bli avgiftsfri.». Videre anså departementet at «det kan bli en rekke andre tilfeller hvor det også kan oppstå avgrensingsproblemer som følge av et begrenset unntak for finansielle tjenester»²⁶. De tok derfor sikte på å regulere omfanget av unntaket for finansielle tjenester på et senere tidspunkt for eksempel i en forskrift.

Det som kan trekkes ut fra forarbeidene er at de har hatt et sterkt ønske om å sammenligne og sammenstille seg med EU og OECD-landene. Dette ønsket kommer av frykten for utflytting av bransjen og hindre at andre land får en konkurransefordel i forhold til norske bedrifter. Det ble derfor lagt storvekt på konkurransenøytralitetshensyn. De har her ikke tatt stilling til om det skulle foreligge en smitteregel for finansielle tjenester, men har åpnet opp for at tjenester som ytes i direkte sammenheng med den finansielle ytelsen skal bli avgiftsfri. Dermed kan det virke som om det ikke var et bevist valg å unnlate en smitteregel fra lovteksten. Det må også bemerkes at noen form for regulering gjennom forskrift ikke har funnet sted enda.

Normalt blir tolkningsuttalelser ikke lagt særlig vekt på innenfor rettspraksis. I dette tilfellet har forarbeidene åpnet opp for senere regulering av unntaket for merverdiavgift for finansielle tjenester. Tolkningsuttalelsen fra finansdepartementet fra 15.juni 2001²⁷ er også blitt vektlagt i Rt. 2009 s.1632 Sundal Collier/Carnegie. Av denne tolkningsuttalelsen fremgår det

²⁵ Ot.prp.nr.2(2000/2001)s.121-125

²⁶ Ot.prp.nr.2(2000/2001)s.125

²⁷ <https://www.regjeringen.no/nb/dokumenter/fortolkningsuttalelse-om-merverdiavgifts/id102446/>

innledningsvis at «Departementet anser at dette tilsier at det ved tolkingen av unntaket sees hen til EUs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13 (B) (a) og (d) (1)-(6) og praktiseringen av dette innen EU.». Videre i kapitel 4 at tjenester som er unntatt for merverdiavgift etter § 3-6 kan inneholde deler av tilleggstjenester som alene ville vært avgiftspliktig. Dersom dette forekommer må det etter departementets syn foretas en konkret vurdering av om det foreligger en sammensatt ytelse eller to separate ytelser. Departementet omtaler sammensatte ytelser som «tilleggstjenesten er av en slik karakter at den må anses som del av den avgiftsfrie hovedytelsen». Videre fremhever departementet at det må «foregå en omsetning av tjenestene» for at spørsmål om avgiftsplikt skal oppstå. De kommenter tilfeller der det foregår underleveranser til den som yter finansiell tjenester og understreker at disse vil være avgiftspliktig dersom de ikke selv er en finansiell tjeneste.

Etter mitt syn gir denne tolkningsuttalelsen uttrykk for en nær tilknytning til EU-rettspraksis, og et ønske om en hovedytelseslære innenfor finansielle tjenester slik den ble behandlet i EU jf. C-349/96 CPP som ble avsagt i 1999, før momsreformen i Norge. Rettsutviklingen innenfor EU skjer gjennom praksis i ECJ. Ordlyden i direktiver er derfor utformet på en åpen og vid måte. Direktivene er derfor egnet til den dynamiske tolkningen som blir utført av ECJ. Det norske rettsvesen er ikke allment kjent for å ha en dynamisk tolkningsstil i sin tolkning av lovtekst. Derfor virker det underlig at det ikke ble tatt med noe i lovteksten som ble vedtatt. Det fremstår som at departementet hadde forventet en rask utvikling fra EU sin side. Ettersom denne bestemmelsen kun var ment å være midlertidig forventet muligens departementet at den hurtig kunne forandres. På den andre side kan det ha vært vanskelig for departementet å forutse hvordan utviklingen på området ville skje i EU-retten, dynamisk som den er kunne den også ha tatt en helt annen retning enn slik som den fremstår i dag. Når regelen i § 3-6 var ment å samsvare med behandlingen av lignende tilfeller innenfor EU kan en lovtekst som er alt for detaljert vanskeliggjøre denne tilknytningen. Dermed fremstår valget med å unnlate å ta med en smittebestemmelse i § 3-6 mer som et bevist valg, da de ikke ønsket avgiftssmitte og fokus på hva som var omsatt, men en vurdering av ytelsene på linje med den som skjer i EU.

5.3 Oppsummering

Det var ikke mulig å påvise noen form for kodifisering av hovedytelseslæren i de bestemmelser som inneholdt «ledd i»-vilkåret. Disse bestemmelsene gav et inntrykk av å være smitteregler for unntak. Det ble i avsnitt 5.2 påvist at det fremsto som et ønske fra lovgivers side at finansielle tjenester skulle knyttes sterkt opp mot EUs avgifts behandling, ergo hovedytelseslæren. Det var derfor ikke mulig å finne noen form for kodifisering av hovedytelseslæren i det norske regelverk. Etter forutsetningene for kapitlet vil den manglende kodifiseringen i de enkelte bestemmelsene for unntak tale for at det foreligger et behov for en generell kodifisering av hovedytelseslæren.

6 Konklusjon – Avklaring av behovet

Oppgavens problemstilling var om det foreligger et behov for kodifisering av hovedytelseslæren. Oppgaven har vist at det på rettsområdet ikke foreligger klare regler. Det er avgiftssubjektet selv som har ansvar for å sende inn omsetningsoppgave jf mval. § 15-1. Det at reglene er uklare vanskeliggjør dette arbeidet og fører til at forutberegneligheten for avgiftssubjektene er lav. Forutberegnelighetshensyn taler derfor for at hovedytelseslæren skal kodifiseres.

På den andre siden gir hovedytelseslæren slik den praktiseres i rettsvesenet i dag rettsanvenderen stor frihet til å tilpasse helhetsvurderingen for å få et rimelig resultat. Unntaket i mval. § 3-6 for finansielle tjenester er tilpasset EU sitt direktiv og deres utvikling av området. Denne tilpasningen sikrer at vi i dag har en behandling av sammensatte ytelser innenfor finansielle tjenester som ikke skiller seg fra andre europeiske land. Dette taler mot en kodifisering av hovedytelseslæren.

Mitt syn er at det vil være lite hensiktsmessig å kodifisere en generell hovedytelseslære slik den i dag fremstår i praksis. Derimot vil en lovfesting av hovedytelseslæren slik den fremstår i EU inn under unntaket i mval. § 3-6 for finansielle tjenester være hensiktsmessig. En slik lovfesting vil sikre avgiftssubjektene en forutberegnelighet som er fraværende i dag. Selv om rettsanvenderen går glipp av noe spillerom vil klare og tydelige regler sikre en effektiv bruk av reglene, slik det er ønskelig i avgiftsretten. En kan også se at utviklingen innenfor EU har vært ensartet og det er derfor lite sannsynlig at det vil skje en radikal forandring i deres behandling av sammensatte ytelser innenfor merverdiavgiftsområdet.

Litteraturliste

Litteratur

Ole Gjems-Onstad og Tor S Kildal «Lærebok i merverdiavgift» 4.utgave 2013

Skattedirektoratet «MVA-Håndboken» 2014

Lovverk

Lov om merverdiavgift av 19.06.2009 nr.58

Lov om merverdiavgift av 19.06.1969 nr.66

Forarbeider

Ot.prp.nr76(2008/2009)

Ot.prp.nr1(2001/2002)

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

Rettspraksis fra Høyesterett

Rt. 2014 s.484 Polaris Media

Rt. 2012 s.1547 Norwegian Claims Link

Rt. 2009 s.1632 Sundal Collier/Carnegie

Rt. 2004 s.2000 Geelmynden.Kiese

Rettspraksis fra Lagmannsretten

LB-2013-195633 Telenor Eiendom Holding AS

LB-2012-52697 Bailine

LB-2012-207392 Polaris

LB-2011-179629 Regus

LB-2008-184780 Grieg Investor

LB-2004-45797 Veidekke

LG-2004-10761 Cobra club

LB-2001-617 Tanum Ridesenter

Rettspraksis fra EU

C-349/96

C-41/04

C-453/05

C-88/09

C-392/11

Uttalelser

Fortolkningsuttalelse om merverdiavgiftsunntaket for omsetning av finansielle tjenester
prinsipputtalelse/fortolkning av 15.06.2001

Artikler

Markus Wroldsen – «Sammensatte ytelser og merverdiavgift» - Revisjon og regnskap utgave 6/2014

Jim Olsen – «Hovedytelseslæren i norsk rett» - skatterett 04/13