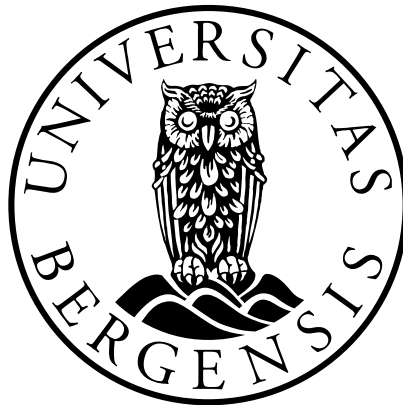


# Merverdiavgift på sammensatte ytelser

*Gjelder en generell hovedytelseslære i norsk  
avgiftsrett?*

Kandidatnummer: 10

Antall ord: 12.821



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

1.6.2018

# Innholdsfortegnelse

1. Innledning.....	4
1.1 Oppgavens tema .....	4
1.2 Bakgrunn .....	4
1.3 Begrepsavklaring .....	6
1.4 Metode og rettskildebilde .....	6
2. Utgangspunktet for sammensatte ytelser.....	7
2.1 Rettslige utgangspunkter for beregning av merverdiavgift .....	7
2.2 Unntatte og fritatte ytelser .....	8
3. Sammensatte ytelser i rettspraksis: To fremgangsmåter .....	10
3.1 Nødvendig- og integrertlæren i Rt. 2004 s. 2000 .....	10
3.2 Kan nødvendig- og integrertlæren brukes der sluttproduktet er unntatt?.....	11
3.3 Hovedytelseslæren i Sundal Collier-dommen .....	12
3.4. Sammenligning hovedytelseslæren og nødvendig- og integrertlæren.....	14
3.4.1 Når foreligger det en sammensatt ytelse? .....	14
3.4.2 Hvordan bestemmes avgiftsplikten? .....	15
4. Ligningsmyndighetenes praksis .....	15
4.1 Praksis før Sundal Collier-dommen .....	15
4.2 Praksis etter Sundal Collier-dommen .....	16
4.3 Konklusjon.....	17
5. Praktisering av hovedytelseslæren i lagmannsretten før Sundal Collier-dommen .....	17
5.1 Cobra Club-dommen .....	17
6. Praktisering av hovedytelseslæren i lagmannsretten etter Sundal Collier-dommen .....	19
6.1 Grieg Investor-dommen.....	19
6.2 Regus-dommen .....	20
6.3 Skandinavisk Helseservice-dommen .....	22
6.4 Sammenligning Cobra Club – Grieg Investor, Skandinavisk Helseservice og Regus ...	24
7. Etterfølgende Høyesterettspraksis .....	25
7.1 Innledning .....	25
7.2 Norwegian Claims Link-dommen .....	25
7.3 Polaris Media-dommen.....	26
7.4 Konklusjon.....	27
8. Hovedytelseslæren i EUs avgiftsrett .....	27

8.1 Innledning .....	27
8.2 Card Protection Plan-dommen.....	27
8.3 Volker Ludwig-dommen .....	29
8.4 Levob-dommen – en forlengelse av hovedytelseslæren? .....	30
8.5 Deutsche Bank-dommen.....	31
8.6 Oppsummering/konklusjon .....	32
9. Sammenligning norsk rett og EU-rett .....	33
9.1 Identifikasjon av den sammensatte ytelsen .....	33
9.2 Identifikasjon av hovedytelsen .....	33
9.3 Nødvendig- og integrertlæren.....	34
9.4 Konklusjon.....	34
10. Forholdet til legalitetsprinsippet.....	34
11. Kort om forholdet til fradragssiden .....	35
11.1 Utgangspunkter for fradrag for inngående merverdiavgift.....	35
11.2 Avgiftskumulasjon.....	36
11.3 Avgiftskumulasjon ved sammensatte ytelser .....	37
11.3.1 Utgangspunkt .....	37
11.3.2 Avgiftspliktig delytelse inngår i unntatt sammensatt ytelse .....	38
11.3.3 Unntatt delytelse inngår i avgiftspliktig sammensatt ytelse.....	38
12. Konklusjon og de lege ferenda.....	39
12.1 Oppsummering og konklusjon om hovedytelseslæren .....	39
12.2 De lege ferenda .....	39
12.2.1 Statens proveny .....	39
12.2.2 Betydning for fradragssiden.....	40
12.2.3 Forutberegnelighet for avgiftssubjektene.....	40
12.2.4 Systembetragtninger .....	41
12.2.5 Konklusjon de lege ferenda.....	41
Litteraturliste .....	42

# 1. Innledning

## 1.1 Oppgavens tema

Masteroppgaven handler om fastsettelse av merverdiavgift på sammensatte ytelser. Hovedproblemstillingen er innholdet av hovedytelseslæren, og hvorvidt, eller for hvilke områder, læren gjelder i norsk rett. I masteroppgaven skal det også redegjøres for hva som skal til for at en ytelse anses som sammensatt, og hovedytelseslærens forhold til nødvendig- og integrertlæren. Oppgaven avgrenses mot avtaler om levering av sammensatte ytelser mellom flere enn to parter. Det avgrenses også mot en inngående behandling av fradragsreglene. For å vise helheten i merverdiavgiftssystemet gir oppgaven likevel en kort oversikt over hovedprinsippene for fradrag. I den forbindelse vil det også gis en kort oversikt over konsekvensene sammensatte ytelser har for fradragsretten.

## 1.2 Bakgrunn

Utgangspunktet i merverdiavgiftsretten er at det skal beregnes merverdiavgift ved «omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester», jf. Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven eller mval.) § 1-1 (1) jf. § 1-2. I beregningsgrunnlaget inngår vederlaget for ytelsen, samt «alle kostnader ved oppfyllelse av avtalen» uavhengig om de faktureres separat, jf. mval. § 4-2 jf. § 4-1.

Ved fastsettelse av beregningsgrunnlaget er det ofte vanskelig å avgjøre om en avtale innebærer at det er omsatt én eller flere ytelser. I flere høyesterettsdommer er det lagt til grunn at det ved omsetning av «sammensatte ytelser» skal beregnes merverdiavgift med samme sats for hele vederlaget. Med andre ord skal ikke ytelsen splittes opp og det skal ikke beregnes merverdiavgift for hver enkelt del av ytelsen selv om det er teknisk mulig. Det må derfor avgjøres hva som er en sammensatt ytelse, og hva som bestemmer hvilken avgiftssats som skal benyttes.

Det opereres i dag med én alminnelig merverdiavgiftssats og tre reduserte satser. I Stortingets vedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2018, er alminnelig sats 25 % jf. § 2, redusert sats 15 % for næringsmidler etter mval. § 5-2, jf. § 3, redusert sats 12 % for tjenester nevnt i mval. §§ 5-3 til 5-7 og 5-9 til 5-11, samt redusert sats 11,11 % for varer etter mval. § 5-9.

Merverdiavgiften er en viktig inntektskilde for staten. I statsbudsjettet for 2018 har regjeringen budsjettert med inntekter fra merverdiavgift på 291,5 milliarder kroner<sup>1</sup>, som utgjør i underkant av 28 % av statens proveny sett bort fra petroleumsinntektene. Til sammenligning utgjør skatt på formue og inntekt 246,8 milliarder kroner<sup>2</sup>. Rettsområdet er dermed viktig både for å sikre statens proveny, og for sluttbruker som betaler avgiften. Merverdiavgiftsretten er også viktig for de næringsdrivende som krever avgiften inn på vegne av staten, fordi de er ansvarlige for å kreve inn riktig avgift og kreve riktige fradrag, før de betaler videre til staten, jf. mval., jf. Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (sktfvl.) § 8-3 jf. § 8-1. Sammenlignet med andre rettsområder og i lys av dens omfang er merverdiavgift relativt lite behandlet i rettspraksis, og spesielt lite behandlet i juridisk litteratur.

Merverdiavgift på sammensatte ytelser vurderes i dag trolig etter nødvendig- og integrertlæren og hovedytelseslæren. Sistnevnte lære er basert på rettspraksis fra EU-domstolen. EU-domstolens praksis er lagt til grunn i en rekke norske dommer. Skatt og avgift er ikke omfattet av EØS-avtalen, og Norge er dermed ikke bundet av EUs avgiftsrett. Det er derfor uklart hvor langt EU-domstolens praksis om hovedytelseslæren gjelder i merverdiavgiftsretten, og det kan stilles spørsmål om det gjelder en hovedytelseslære i det hele tatt. I lys av merverdiavgiftens omfang og betydning, og at hovedytelseslæren er lite omtalt i rettspraksis og juridisk teori, er det behov for å avklare reglens innhold. Temaet er også viktig fordi det kan bidra til å avklare forholdet mellom merverdiavgiftsretten i norsk rett og merverdiavgiftsretten i EU.

Problemstillingen er aktuell i to typer tilfeller. Det første tilfellet er ved salg av sammensatte ytelser som består av én eller flere avgiftsbelagte delytelser og én eller flere unntatte delytelser. I situasjonen hvor hovedytelsen er avgiftsbelagt og delytelsen er unntatt, kan mval. § 4-2 jf. § 4-1 etter ordlyden og høyesterettspraksis hjemle at hele vederlaget for den sammensatte ytelsen ilegges samme avgift. Det vil si at vederlaget for den unntatte delytelsen ilegges avgift med samme sats som vederlaget for hovedytelsen.

Det andre tilfellet er ved salg av sammensatte ytelser der de ulike delytelsene er avgiftsbelagte, men har forskjellige merverdiavgiftssatser. Mval. § 4-2 jf. § 4-1 kan da trolig benyttes på samme måte.

---

<sup>1</sup> Prop. 1 S, Statsbudsjettet 2018 s. 13

<sup>2</sup> *Ibid.*

Sett at hovedytelsen er unntatt fra merverdiavgift kan lovbestemmelsen i mval. § 4-2 jf. § 4-1 imidlertid ikke etter ordlyden hjemle at hele vederlaget blir unntatt avgift. I noen av særbestemmelsene som regulerer unntatte tjenester er det inntatt egne vilkår for når ytelser som er ytt i forbindelse med den unntatte tjenesten skal anses som unntatte varer eller tjenester, selv om de i utgangspunktet er avgiftspliktige. Det er derimot ikke inntatt et slikt vilkår f.eks. i bestemmelsen om unntak for finansielle tjenester, jf. mval. § 3-6.

## 1.3 Begrepsavklaring

Med «ytelse» menes levering av varer og/eller tjenester. Varer og tjenester tilsvarer i denne sammenheng definisjonen i mval. § 1-3 (1) bokstav b og c.

Med «sammensatt ytelse» menes en ytelse som består av flere ytelser, der ytelsene har ulik avgiftssats eller der én eller flere av ytelsene er unntatt fra loven, og ytelsene likevel skal behandles samlet med én merverdiavgiftssats ved merverdiavgiftsberegningen.

Med «delytelse» menes en ytelse som er den del av en sammensatt ytelse.

Med «hovedytelse» menes i utgangspunktet den ytelsen som er bestemmende for den sammensatte ytelsens avgiftsplikt, og hvilken merverdiavgiftssats som skal benyttes. Hva som skal til for at en ytelse anses som «hovedytelse» varierer mellom EU-retten og norsk avgiftsrett.

## 1.4 Metode og rettskildebilde

Oppgaven er skrevet etter alminnelig juridiske metode. Rettskildebildet innenfor temaet for oppgaven er relativt snevert, foruten om forvaltningspraksisen på området. Det snevre rettskildebildet er en del av bakgrunnen for klarheten på rettsområdet. Analysen må derfor ta utgangspunkt i de relevante høyesterettsdommene om temaet. Den mest sentrale dommen<sup>3</sup>, samt en del av lagmannsrettens dommer, bygger på rettskilder fra EU. Argumentasjonen i Høyesterett og lagmannsrettene gjør det dermed relevant å trekke inn EU-domstolens praksis, med de begrensninger som er uttalt i senere avgjørelser i Høyesterett. Analysene må i større grad enn vanlig bero på forvaltningspraksis og underrettspraksis.

---

<sup>3</sup> Den sentrale dommen for området er Sundal Collier-dommen i Rt. 2009 s. 1632, se punkt 3.3.

## 2. Utgangspunktet for sammensatte ytelser

### 2.1 Rettslige utgangspunkter for beregning av merverdiavgift

Før oppgaven går videre til analysen av hovedytelseslæren og sammensatte ytelser, er det viktig å klargjøre de rettslige utgangspunktene i merverdiavgiftsretten.

Etter mval. § 3-1 (1) skal det beregnes merverdiavgift ved «omsetning» av «varer og tjenester». Når man handler «varer» i butikken er merverdiavgiftssatsen spesifisert på kvitteringen for hver enkelt vare som er kjøpt, og det er utvilsomt at de omsatte varene er selvstendige ytelser. Selv om de ulike ytelsene omsettes samlet, blir de i utgangspunktet vurderes individuelt. At ytelser vurderes individuelt må anses som den klare hovedregelen i norsk merverdiavgiftsrett.

Det rettslige grunnlaget for at ytelser som hovedregel vurderes individuelt er mval. § 4-1 (1). Sammen med § 4-2 regulerer § 4-1 hva som skal inngå i beregningsgrunnlaget ved beregning av merverdiavgift. Det følger av bestemmelsen at beregningsgrunnlaget ved «omsetning» av «varer og tjenester» er «vederlaget».

Etter mval. § 1-3 (1) bokstav a skal «omsetning» forstås som «levering av varer og tjenester mot vederlag».

Den naturlige språklige forståelsen av «levering av varer og tjenester mot vederlag» innebærer i lys av lovens system at hver enkelt vare og tjeneste skal vurderes som en selvstendig ytelse. Beregningsgrunnlaget er vederlaget, og vederlaget er knyttet til varen eller tjenesten som leveres.

Innsatsfaktorene for å produsere det som omsettes er dermed ikke relevant for beregningsgrunnlaget. Når man f.eks. kjøper et glass med syltetøy beregnes det ikke utgående merverdiavgift individuelt for råvarene, produksjonen, og leveringen til butikken, betjeningen, og innsatsen ellers i butikken. Det er kun vederlaget for omsetningsobjektet, glasset med syltetøy, som inngår i beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift, jf. § 3-1 (1).

Ordlyden av «vederlaget», jf. § 4-1 (1), tilsier motytelsen for varen eller tjenesten. Det er presisert i § 4-2 (1) at i «beregningssgrunnlaget inngår alle kostnader ved oppfyllelse av avtalen, enten de inngår i vederlaget eller det kreves særskilt betaling.»

Presiseringen i § 4-2 innebærer to viktige regler. Den første regelen er at «beregningsgrunnlaget» er knyttet til «avtalen». Ordlyden tilsier dermed at det i utgangspunktet er «avtalen» som er avgjørende for hva som inngår i beregningsgrunnlaget for avgift.

Videre tilsier ordlyden av § 4-2 at vederlag for ytelser ikke kan splittes opp og anses som selvstendige ytelser. Det har f.eks. ikke betydning for beregningsgrunnlaget om dagligvareforretningen fører opp betjeningen som en egen post på kvitteringen og krever «særskilt betaling», jf. § 4-2.

En sammensatt ytelse oppstår der to eller flere ytelser som i utgangspunktet kunne vært vurdert individuelt må vurderes samlet. Et enkelt eksempel på en sammensatt ytelse er et syltetøyglass. Syltetøyglasset må anses som en sammensatt ytelse selv om det består av to ytelser; syltetøy og et glass. Dersom man først kjøper et tomt syltetøyglass i en forretning, og deretter får det fylt med syltetøy i en annen, er det derimot utvilsomt tale om to ytelser. Saken blir mer komplisert når samme forretning selger både glasset og syltetøyet separat, og krever «særskilt betaling» for begge.

At syltetøyet og syltetøyglasset solgt sammen må anses som én ytelse er, som vist under punkt 3.1 nedenfor, i tråd med ordlyden i § 4-2 jf. § 4-1.

Som det forenklede eksempelet med syltetøyglasset illustrerer, ville det vært lett å tilpasse seg merverdiavgiftssystemet dersom det ikke var regler om hvilke ytelser som skal behandles samlet og hvilke som skal behandles individuelt. Samtidig illustrerer eksempelet at ytelser av og til naturlig henger sammen, og at det derav ville vært unaturlig og tungvint å splitte dem opp i avgiftssammenheng. Reglene om sammensatte ytelser hindrer dermed omgåelse av systemet, og sikrer nøytralitet ved å oppfordre partene i en transaksjon til å frastå fra å avtale lite hensiktsmessige oppdelinger og samlinger av ytelser.

## **2.2 Unntatte og fritatte ytelser**

Merverdiavgiftsloven §§ 4-1 og 4-2 retter seg som nevnt mot beregningsgrunnlaget for merverdiavgift. Bestemmelsene kan dermed ikke brukes som hjemmel for å gjøre en ellers avgiftspliktig ytelse unntatt eller fritatt. Hvorvidt en ytelse anses som sammensatt og i sin helhet skal anses som unntatt avgift beror derfor i utgangspunktet på unntaksbestemmelsene i mval. §§ 3-2 til 3-20, og om den er fritatt på fritaksbestemmelsene i §§ 6-1 til 6-16.



I utgangspunktet skal unntaket for finanstjenester i mval. § 3-7 «tolkes strengt», jf. Rt. 2009 s. 1632 (Sundal Collier) avsnitt 36 og 37<sup>4</sup>. Den strenge tolkningen er blant annet begrunnet med at unntakene innebærer et brudd med det alminnelige prinsipp om at varer og tjenester er avgiftspliktige. Den strenge tolkningen må derfor også gjelde for de øvrige unntakene i mval. §§ 3-2 og 3-20 Omfanget av fritakene i §§ 6-1 til 6-16 faller utenfor oppgaven og behandles derfor ikke nærmere.

Unntaket for undervisningstjenester tjener som et godt eksempel på reguleringen av sammensatte ytelser i unntaksbestemmelsene. Etter mval. § 3-5 (1) er «omsetning og formidling av undervisningstjenester» unntatt fra loven. Videre følger det av § 3-5 (2) at unntaket også omfatter andre varer og tjenester som «omsettes som et naturlig ledd i ytelsen av undervisningstjenester». Presiseringen i annet ledd må forstås som at unntaket kan gjøre ellers avgiftspliktige ytelser avgiftsfrie dersom de ytes som et «naturlig ledd» av undervisningstjenesten. Det er med andre ord gitt en egen rettsregel for hva som skal til for at en ytelse anses som sammensatt for unntaket for undervisning.

I forarbeidene er det gitt som eksempel at varer og tjenester som «omsettes som et naturlig ledd i ytelsen av undervisningstjenester» kan være «overnatting og servering til [...] elever i en folkehøgskole», jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-01) s. 195. Som det vises nedenfor ville det ikke være naturlig at disse ytelsene ble splittet, og fakturert og beregnet merverdiavgift for separat.

Det finnes tilsvarende presiseringer for en del av de andre unntaksbestemmelsene, blant annet i mval. § 3-11 (1) om fast eiendom, hvor det fremgår at «[u]nntaket omfatter også omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien.»

Utover at «avtalen» er bestemmende for beregningsgrunnlaget, og at unntak også omfatter ytelser som ytes som et «naturlig ledd» eller «ledd i», gir de lovfestede vilkårene få føringer på når ytelser skal vurderes individuelt og når de skal anses som sammensatte.

For finansielle tjenester, som er unntatt etter mval. § 3-6, finnes det ingen tilsvarende vilkår som i f.eks. unntaket for undervisning i § 3-5 (2) for når ytelser skal anses som sammensatte. Det samme gjelder for en del av de andre unntakene. Det kan dermed ikke stilles opp en

---

<sup>4</sup> Førstvoterende viser til at det i Ot.prp.nr.2 (2000–2001) side 104 er presisert at «unntakene fra det alminnelige prinsipp at tjenester er avgiftspliktige» må begrunnes. Deretter slår førstvoterende fast at dette er i samsvar med EU-retten, «hvor det slås fast at unntaksbestemmelsene må fortolkes strengt», jf. avsnitt 36. Til slutt slår førstvoterende fast at dette også gjelder ved tolkningen av unntaket for finansielle tjenester, jf. avsnitt 37.

generell regel for når unntatte ytelser skal anses som sammensatte med avgiftspliktige ytelser, og når hele ytelsen skal anses unntatt, etter bestemmelsene i loven.

Fritaksbestemmelsene har heller ingen tilsvarende bestemmelser som f.eks. unntaket for undervisning i § 3-5 (2) for når ytelser skal anses som sammensatte.

I rettspraksis er det gitt mer eller mindre generelle føringer på hvordan det avgjøres om en står ovenfor en sammensatt ytelse, hvordan man kommer frem til om ytelsen er avgiftspliktig og eventuelt hvilken avgiftssats den skal ha. I Høyesterett ser det ut til at det er lagt opp til to ulike fremgangsmåter: «Hovedytelseslæren», og «nødvendig- og integrertlæren».

## **3. Sammensatte ytelser i rettspraksis: To fremgangsmåter**

### **3.1 Nødvendig- og integrertlæren i Rt. 2004 s. 2000**

I Rt. 2004 s. 2000 (Geelmuyden.Kiese, heretter «GK-dommen») la Høyesterett til grunn den såkalte «nødvendig og integrert-læren» for å avgjøre om ytelsene i saken skulle anses som en sammensatt ytelse. GK-gruppen hadde utarbeidet årsrapporter for sine klienter, som etter Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (heretter mval. 1969) var en unntatt tjeneste. I forbindelse med utarbeidelsen ble klientene tilbudt trykking av årsrapportene, som ble regnet som salg av trykksaker og dermed var avgiftspliktig etter mval. 1969 § 13. Spørsmålet i saken var om den unntatte utarbeidelsen av årsrapporter likevel skulle inngå i avgiftsgrunnlaget for trykksakene etter mval. 1969 § 18. Høyesterett kom frem til at utarbeidelsen av årsrapportene var en «nødvendig og integrert» del av omsetningen av den endelige trykkede årsrapporten, og at tjenesten dermed måtte inngå i avgiftsgrunnlaget.

At «nødvendige og integrerte ytelser» skulle inngå i beregningsgrunnlaget for sluttproduktet ble hjemlet i at regelen i avgiftsvedtakene for omsetningsavgift § 9 annet ledd nr. 3 måtte anses videreført i mval. 1969 § 18. Avgiftsvedtakene gjaldt den tidligere omsetningsavgiften, som ble erstattet med merverdiavgiftsloven av 1969. Den videreførte regelen fra § 9 annet ledd nr. 3 innebar at vederlag for ellers avgiftsfrie ytelser ikke skulle trekkes fra beregningsgrunnlaget når ytelsen utgjorde en del av eller et tillegg til avtalen om den avgiftspliktige ytelse. Mval. 1969 § 18 er videreført i mval. §§ 4-1 og 4-2, og regelen har dermed også anvendelse etter nåværende merverdiavgiftslov.

Nødvendig- og integrertlæren går altså ut på at en ellers avgiftsfri ytelse skal tas med i beregningsgrunnlaget etter mval. § 4-2 når den utgjør «en integrerende del av avtalen om den avgiftspliktige ytelsen», jf. GK-dommen avsnitt 33. I den konkrete vurderingen av om rådgivningstjenestene og trykkingen av årsrapportene skulle anses som to atskilte ytelser, uttalte Høyesterett at det «ikke [er] naturlig å betrakte rådgivningstjenestene som et avtalt tillegg til den tekniske produksjonen av publikasjonene», fordi de redaksjonelle tjenestene var «en helt nødvendig og integrert del» av sluttproduktet som var bestilt, jf. avsnitt 40.

Videre ble det lagt til grunn i dommen at vederlaget for en ellers avgiftsfri ytelse, som utgjør en integrerende del av en avtale om en avgiftspliktig ytelse, må inngå i beregningsgrunnlaget «uten hensyn til om de avgiftsfrie innsatsfaktorene er vesentlige etter en absolutt eller relativ vurdering», jf. avsnitt 33.

Det er med andre ord sluttproduktet det er inngått en avtale om som vurderes etter nødvendig- og integrertlæren, og dette gjelder uavhengig av hvor vesentlig innsatsfaktorene er. Det kan trekkes en analogi til syltetøyglasset som er nevnt i innledningen. Syltetøyet og det tomme syltetøyglasset vil ikke kunne faktureres separat ved salg av syltetøyglasset med syltetøy, på samme måte som rådgivningstjenesten til GK (innholdet i årsrapportene) ikke kan faktureres separat ved salg av årsrapportene. Som eksempelet illustrerer, er nødvendig- og integrertlæren et uttrykk for et helt grunnleggende prinsipp i merverdiavgiftsretten. Prinsippet innebærer at ytelser ikke splittes opp for merverdiavgiftsberegningen dersom de hører naturlig sammen fordi de er nødvendige for og integrert i et sluttprodukt.

## **3.2 Kan nødvendig- og integrertlæren brukes der sluttproduktet er unntatt?**

Det er viktig å merke seg at nødvendig- og integrertlæren, slik den kommer til uttrykk i GK-dommen, i utgangspunktet kun gjelder der sluttproduktet er avgiftspliktig. Med andre ord er det kun et spørsmål om vederlaget for en ellers unntatt eller fritatt innsatsfaktor, eller en innsatsfaktor med redusert sats, skal inngå i beregningsgrunnlaget for sluttproduktet. I dommen kommer dette til uttrykk ved at læren kommer til anvendelse der «den avgiftsfrie ytelsen utgjør en integrerende del av avtalen om den avgiftspliktige ytelsen», jf. avsnitt 33. Dette skyldes at læren beror på en tolkning av mval. 1969 § 18 (nå mval. §§ 4-1 og 4-2), som gjaldt og etter nåværende lov gjelder beregningsgrunnlaget for avgift og dermed ikke er

relevant for unntatte ytelser. Hvorvidt en ytelse skal anses som unntatt beror i utgangspunktet på unntaksbestemmelsene i loven.

GK-dommen gir dermed tilsynelatende ikke rettslig grunnlag for en motsatt vurdering; at ytelser som er avgiftspliktige blir unntatt avgift fordi de utgjør en «nødvendig og integrert» del av en avtale om en unntatt ytelse. Eksempelvis kunne ikke vederlaget for trykking av årsrapportene bli avgiftsfritt fordi det er en integrert del av utarbeidelsen av årsrapportene. I LB-2011-179629 (Regus, se punkt 6.2), er det imidlertid lagt til grunn at betraktningene fra GK-dommen må gjelde begge veier.

Dersom mval. §§ 4-1 og 4-2 ses som utslag av et alminnelig prinsipp, kan GK-dommens tolkning av bestemmelsene få overføringsverdi til unntatte ytelser. Prinsippet om at ytelser ikke skal splittes opp for merverdiavgiftsberegningen dersom de hører naturlig sammen, fordi de er nødvendige for og integrert i et sluttprodukt, kan gjelde også for unntatte ytelser. Unntaksbestemmelsene som har regler om ytelser som «omsettes som et naturlig ledd i ytelsen av» en unntatt tjeneste, nevnt i punkt 2.2, har sitt utspring i dette prinsippet.

### **3.3 Hovedytelseslæren i Sundal Collier-dommen**

I Rt. 2009 s. 1632 (Sundal Collier/Carnegie, heretter «Sundal Collier-dommen») la Høyesterett etter min mening for første gang «hovedytelseslæren» til grunn for resultatet. Dommen er avgitt med dissens 3-2, men dissensen berører ikke flertallets forståelse av hovedytelseslæren. ABG Sundal Collier hadde ytt bistand i forbindelse med fusjon mellom to finansselskap. Carnegie hadde ytt bistand til den andre parten i fusjonen, samt bistått to andre selskap med salg av heleide datterselskaper. Sakene stod samlet for Høyesterett. For alle tjenestene anførte Sundal Collier og Carnegie at meglingselementet i de inngåtte avtalene var så dominerende at tjenestene skulle anses som meglertjenester og dermed var unntatt merverdiavgiftsberegning, jf. mval. 1969 § 5 b nr. 4 bokstav e (nå mval. § 3-6 bokstav e).

Førstvoterende slo fast at vederlaget for et sammensatt oppdrag i sin helhet enten vil være avgiftspliktig eller avgiftsfritt, jf. avsnitt 53. Dette er i tråd med prinsippet om at ytelser ikke splittes opp for merverdiavgiftsberegningen dersom de hører naturlig sammen fordi de er nødvendige for og integrert i et sluttprodukt.

Videre ble det lagt til grunn at hovedytelseslæren, slik den kommer til uttrykk i C-453/05 (Volker Ludwig)<sup>5</sup> avsnitt 17 og 18, er «dekkende for norsk rett», jf. avsnitt 55. Det er dermed etter Høyesteretts oppfatning konstatert en sammensatt ytelse «hvor et eller flere elementer skal anses for at ugøre hovedleveringen, mens omvendt et eller nogle elementer skal anses for sekundære ydelser, der afgiftsmessigt følger hovedydelsen», jf. Volker Ludwig-dommen avsnitt 18.

Etter henvisningen til Volker Ludwig-dommen går førstvoterende over til å vurdere om ytelsene skal betraktes som hovedytelser med tilknyttede underordnede ytelser. I den forbindelse uttaler førstvoterende at det avgjørende er «hvilke elementer som særlig karakteriserer den aktuelle transaksjon», og at dette i stor grad beror på hva som «fra oppdragsgivers side er hovedsiktemålet med tjenestene fra den enkelte tjenesteyter isolert sett», jf. avsnitt 55.

Høyesterett legger dermed opp til en subjektiv vurdering av oppdragsgivers formål med å inngå avtalen. Den videre vurderingen gjøres på bakgrunn av de inngåtte mandatavtalene for oppdragene, samt de etterfølgende uttalelser fra partene. I den forbindelse uttaler Høyesterett at partenes interesser av sakens utfall må hensynstas ved vektingen av forklaringene. Det gjør at den konkrete vurderingen i saken i realiteten blir mer objektiv enn det gis uttrykk for innledningsvis i dommen.

Bakgrunnen for den EU-rettslige tilnærmingen i dommen var at avgiftsreformen i 2001 tok utgangspunkt i Rdir.77/388/EØF (Sjette momsdirektiv) av konkurransehensyn. I relasjon til unntaket for finansielle tjenester uttaler derfor Finansdepartementet 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.», jf. Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001.

På grunn av utsagnet om at hovedytelseslæren, slik den fremgår i Volker Ludwig-dommen, er «dekkende for norsk rett», har dommen av blant annet Skattedirektoratet<sup>6</sup> blitt tatt til inntekt

---

<sup>5</sup> Dommen gjaldt en sammensatt ytelse bestående av avgiftspliktig rådgivning og unntatt låneformidling. Spørsmålene var om ytelsen skulle anses som sammensatt, og om den i så fall i sin helhet var avgiftspliktig eller unntatt. Se punkt 8.3 om Volker Ludwig-dommen.

<sup>6</sup> MVA-håndboken 2018, merknader til kap. 4 punkt 2.3 § 4-1 første ledd forts. - Sammensatte ytelser. Hovedytelseslæren.

for at det gjelder en generell hovedytelseslære i norsk rett. I juridisk teori er Skattedirektoratets standpunkt kritisert<sup>7</sup>.

Siden bakgrunnen for tilnærmingen i Sundal Collier-dommen er knyttet til finansunntaket, kan det stilles spørsmål om hvor langt rettssetningene fra dommen gjelder på andre områder. Det kan også stilles spørsmål om Sundal Collier-dommen i det hele tatt avviker fra tidligere rett, og dermed innebærer en ny rettsstilstand. Dersom hovedytelseslæren gjelder generelt i norsk avgiftsrett, må det tas stilling til hvorvidt hovedytelseslæren gjelder ved siden av nødvendig- og integrertlæren, og i så fall hva som avgjør hvilken lære som skal brukes.

For å avgjøre om dommen avviker fra tidligere rett og hvor langt rettssetningene fra dommen gjelder, skal det i det videre analyseres hvordan litteraturen, forvaltningspraksis, underrettspraksis og Høyesterett i senere dommer har forholdt seg til de to alternativene for vurdering av sammensatte ytelser. Denne praksis skal deretter sammenlignes med praksisen før Sundal Collier-dommen. Først er det hensiktsmessig å påpeke forskjellene mellom hovedytelseslæren i Sundal Collier-dommen og nødvendig- og integrertlæren i GK-dommen.

### **3.4. Sammenligning hovedytelseslæren og nødvendig- og integrertlæren**

#### **3.4.1 Når foreligger det en sammensatt ytelse?**

Fremgangsmåten for å vurdere om det foreligger en sammensatt ytelse er ikke lik i Sundal Collier-dommen og GK-dommen. Utgangspunktet om hva som skal identifiseres er imidlertid det samme, nemlig hva som er avtalt omsatt.

Etter nødvendig- og integrertlæren skal ytelser anses som sammensatte dersom delytelsene utgjør en «nødvendig og integrert» del av sluttproduktet. Sluttproduktet blir da den sammensatte ytelsen. Delytelsene anses som en del av sluttproduktet fordi de er «integrert i hverandre», jf. GK-dommen avsnitt 40.

Etter hovedytelseslæren skal en ytelse anses som sammensatt dersom det kan identifiseres en hovedytelse, jf. Sundal Collier-dommen avsnitt 55. Dersom en ytelse anses som sekundær til hovedytelsen, det vil si at den er av underordnet betydning for oppdragsgiver, skal den følgelig ikke anses som en selvstendig ytelse.

---

<sup>7</sup> Eriksen, Nils; Grønlie, Jørgen, «Merverdiavgiftsbehandling av sammensatte ytelser», Revisjon og Regnskap, 2012, nr. 8 s. 58-61.

### **3.4.2 Hvordan bestemmes avgiftsplikten?**

Siden avgiftsplikten og -satsen beror på hva som anses som omsetningsobjekt, jf. mval. § 3-1 (1), jf. unntakene i §§ 3-2 til 3-20, vil de to lærene ofte gi ulikt resultat for avgiftsplikten og satsen.

Som nevnt under punkt 3.1 er utgangspunktet etter nødvendig- og integrertlæren at avgiftsplikten og -satsen beror på avtalen om sluttproduktet. Innsatsfaktorene for å fremstille sluttproduktet inngår i beregningsgrunnlaget uavhengig av om de er «vesentlige etter en absolutt eller relativ vurdering», jf. GK-dommen.

Dette skiller seg fra hovedytelseslæren, fordi omsetningsobjektet (eller hovedytelsen) identifiseres ved å vurdere hvilke elementer som særlig karakteriserer transaksjonen, og herunder hva som er oppdragsgivers hovedsiktemål med tjenestene, jf. Sundal Collier-dommen avsnitt 55. Omsetningsobjektet er dermed hovedytelsen, som ikke nødvendigvis samsvarer med hva som kan anses som sluttproduktet etter nødvendig- og integrertlæren.

Forskjellen mellom de to fremgangsmåtene kan illustreres ved å benytte hovedytelseslæren på faktum i GK-dommen. Det må være liten tvil om at hovedsiktemålet for kundene da de inngikk avtale med GK ikke var trykkeritjenesten, men rådgivningstjenesten. Resultatet kunne dermed kanskje blitt annerledes dersom saken hadde blitt vurdert etter hovedytelseslæren, slik den kommer til uttrykk i Sundal Collier-dommen.

## **4. Ligningsmyndighetenes praksis**

### **4.1 Praksis før Sundal Collier-dommen**

Istedenfor å gå inn på de enkelte avgjørelsene forvaltningen har gjort, vil det i denne delen være hensiktsmessig å gå gjennom relevante tolkningsuttalelser og MVA-håndboken. MVA-håndboken gis ut av Skattedirektoratet, som er overordnet organ for skatte- og avgiftsforvaltningen. MVA-håndboken er dermed førende for forvaltningen, og er ment å reflektere forvaltningens praksis<sup>8</sup>. Finansdepartementet er overordnet Skattedirektoratet, og departementets tolkningsuttalelser er derfor også førende for skatte- og avgiftsforvaltningen.

---

<sup>8</sup> Forord til MVA-håndboken 2018

I Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 punkt 4 legger departementet til grunn at en hovedytelse må identifiseres ved salg av sammensatte finanstjenester.

Departementet uttaler at «tjenester som sedvanlig ytes som ledd i en finansiell tjeneste, avgiftsmessig må behandles på samme måte som den finansielle tjenesten» og at det gjelder hvor «den tilknyttede tjenesten er direkte knyttet til den finansielle hovedtjenesten» og «mindre vesentlig enn denne». Departementet går ikke nærmere inn på hva som inngår i vurderingen, men lister opp en del tjenester eksempelvis som ikke har direkte tilknytning til finanstjenesten.

I MVA-håndboken av 2007 legger Skattedirektoratet uttalelsene fra Finansdepartementet til grunn for en hovedytelseslære ved anvendelse av unntaket for finanstjenester<sup>9</sup>.

Hovedytelseslæren er ikke nevnt i annen sammenheng. Skattedirektoratet skriver at det må gjøres en konkret vurdering av om ytelsene er selvstendige, om det foreligger to selvstendige tjenester og om den tilknyttede tjenesten kan anses som en «integreert del av den finansielle hovedytelsen» og dermed være unntatt avgiftsplikt.

Uttalelsen fra Finansdepartementet og tolkningen i MVA-håndboken gir få føringer for hvordan den konkrete vurderingen skal gjøres. Slik jeg leser uttalelsene i sammenheng, må det først vurderes om delytelsen er direkte knyttet til finansytelsen, og deretter om finansytelsen er hovedytelsen. Finansytelsen er hovedytelsen dersom den tilknyttede tjenesten er «mindre vesentlig» enn finansytelsen, jf. over. Det er ikke er lagt opp til en vurdering av forbrukerens motivasjon for å anskaffe ytelsene, slik som etter Sundal Collier-dommen.

## **4.2 Praksis etter Sundal Collier-dommen**

I den første MVA-håndboken etter Sundal Collier-dommen, MVA-håndboken av 2010, ga Skattedirektoratet en omfattende gjennomgang av rettspraksisen som har ført frem til hovedytelseslæren<sup>10</sup>. Gjennomgangen ble imidlertid kun knyttet til unntaket for formidling av finansielle tjenester, jf. mval. § 3-6. Det virker dermed som om en umiddelbare konklusjonen etter dommen var at rettssetningene fra Volker Ludwig-dommen, slik de uttrykkes i Sundal Collier-dommen, kun gjaldt på området for finansunntaket.

---

<sup>9</sup> MVA-håndboken 2007, under punktet «Tilknyttede tjenester» i merknadene til mval. 1969 § 5 b første ledd nr. 4.

<sup>10</sup> MVA-håndboken 2010, under punkt 3-6.3.



Fra og med MVA-håndboken av 2012 er det derimot lagt til grunn av Skattedirektoratet at det gjelder en generell hovedytelseslæren i norsk rett. I MVA-håndboken av 2018 begrunnes dette med at de «rettstekniske hensyn som begrunner hovedytelseslæren har bærekraft også utenfor [området for finansielle tjenester]»<sup>11</sup>. Skattedirektoratet legger i samme punkt til grunn at Sundal Collier-dommen kan anses som en endelig bekreftelse på at rettssetningene om hovedytelseslæren, slik de kommer til uttrykk i Volker Ludwig-dommen og C-349/96 (Card Protection Plan, heretter «CPP-dommen»)<sup>12</sup>, gjelder i norsk rett.

## **4.3 Konklusjon**

Det kan etter dette konkluderes med at ligningsmyndighetene oppfatter Sundal Collier-dommen som en endring av rettsstilstanden, ved at den innfører en generell hovedytelseslære i norsk rett.

# **5. Praktisering av hovedytelseslæren i lagmannsretten før Sundal Collier-dommen**

## **5.1 Cobra Club-dommen**

I LG-2004-10761 (Cobra Club) var spørsmålet om Cobra Club skulle svare merverdiavgift for inngangspenger til klubben. Klubben var todelt nattklubb og pianobar, og Cobra Club hadde lagt til grunn at de ikke behøvde betale avgift fordi de var unntatt som konsertarrangement pga. pianobaren, jf. mval. 1969 § 5b (1) nr. 5. Lagmannsretten la til grunn at dette måtte bero på «om musikkframføringa utgjorde i hovudelementet i arrangementa» og at det i dette øyemed måtte gjøres en «heilskapsvurdering av tilhøva kring musikkframføringane på pianobaren.»

Disse utgangspunktene ble ikke begrunnet nærmere. Helhetsvurderingen gikk ut på markedsføringen av arrangementet, egenskaper ved musikken og musikerne, om konserten var reflektert i inngangspengene og egenskaper ved innredningen av klubben. Lagmannsretten

---

<sup>11</sup> MVA-håndboken 2018, merknader til kap. 4 punkt 2.3 § 4-1 første ledd forts. - Sammensatte ytelser. Hovedytelseslæren

<sup>12</sup> Dommen gjaldt en sammensatt ytelse bestående av avgiftspliktig kortregistrering og unntatt forsikringstjeneste. Dommen er prejudikat for hovedytelseslærens generelle anvendelse i EUs avgiftsrett. Se punkt 8.2 for nærmere redegjørelse.

kom frem til at musikkfremføringen ikke utgjorde hovedelementet, og at det dermed ikke var unntak.

Lagmannsretten konstaterte også at inngangspengene, eller vederlaget, ikke kunne deles opp, fordi pianobaren inngikk som «ein del av eit større underhaldningstilbod». Det legges dermed til grunn at pianobaren er en del av en sammensatt ytelse, uten å gå nærmere inn på tilknytningen mellom ytelsene.

At lagmannsretten legger vekt på markedsføringen kunne isolert sett vært et signal om at kundenes motivasjon for å oppsøke klubben er av betydning. Kundenes motivasjon var som nevnt et sentralt vurderingstema for å identifisere en hovedytelse i Sundal Collier-dommen. Det er imidlertid presisert i Cobra Club-dommen at kunngjøringen av arrangementet og markedsføringen av den er «eit viktig signal på om tilskiparen [arrangøren, min anm.] er ute for å «selja» ei musikkhending.» Det blir med andre ord ikke tatt hensyn til kundenes motivasjon for å oppsøke klubben, men heller hva klubbeierne har forsøkt å selge.

Selv om Cobra Club-dommen ikke identifiserer hovedytelsen etter samme fremgangsmåte som i Sundal Collier-dommen, har fremgangsmåten likhetstrekk på andre områder.

Vurderingen av «hovudelementet i arrangementa» ligner på vurderingen av hva som «særlig karakteriserer den aktuelle transaksjon», jf. Sundal Collier-dommen avsnitt 55. Forskjellen er at det i Cobra Club er tale om en rent objektiv vurdering av om musikkfremføringen utgjør hovedelementet i transaksjonene. Dette skiller seg fra det mer subjektive perspektivet rundt kundenes motivasjon for transaksjonen, som legges til grunn i Sundal Collier, jf. punkt 3.3 ovenfor.

Tolkningen av hovedytelseslæren som legges til grunn i Cobra Club-dommen har også klare likhetstrekk med hovedytelseslæren som fremstilles i C-41/04 (Levob)<sup>13</sup>.

Bestemmelsen i mval. § 1969 § 5b (1) nr. 5 er videreført i mval. § 3-7. Det fremgår av lovens forarbeider at bestemmelsen er ment videreført, jf. Ot.prp. nr. 76 (2008-09) s. 54. Selv om det er gjort noen språklige endringer, har ikke den naturlige språklige forståelsen av bestemmelsen endret seg. Det må dermed legges til grunn at forståelsen av mval. 1969 § 5b (1) nr. 5, som legges til grunn i Cobra Club, også gjelder mval. § 3-7. Dersom

---

<sup>13</sup> Dommen gjaldt levering av allerede utviklet dataprogram, og etterfølgende tilpasninger av programmet til Levobs forsikringsvirksomhet. I dommen presiserer ECJ at ytelser kan være sammensatte uten at det kan identifiseres én hovedytelse. Se punkt 8.4 for nærmere redegjørelse.

hovedytelseslæren gjelder generelt i norsk avgiftsrett, vil det derfor innebære en endring av rettstilstanden ved tolkning av unntaket i mval. § 3-7.

Lagmannsrettens bruk av hovedytelseslæren før Sundal Collier-dommen tilsvarer dermed ikke den hovedytelseslæren som kommer til uttrykk i Sundal Collier-dommen.

## **6. Praktisering av hovedytelseslæren i lagmannsretten etter Sundal Collier-dommen**

### **6.1 Grieg Investor-dommen**

I LB-2008-184780 (Grieg Investor) (anke til Høyesterett nektet fremmet) behandlet lagmannsretten en sak om avgiftsplikten for en sammensatt finansiell tjeneste. Grieg Investor tilbød såkalte «Forvaltnings Service Avtaler», som bestod dels av rådgivning, som var avgiftspliktig etter mval. 1969 § 13 og dels av ordreformidling, som var unntatt etter mval. 1969 § 5 b nr. 4 bokstav e. Partene var enige om at tjenesten var en sammensatt ytelse, og hovedspørsmålet i saken var derfor om tjenesten var fullt ut avgiftspliktig eller fullt ut unntatt avgift.

Sundal Collier-dommen var ikke behandlet i Høyesterett da Grieg Investor-dommen ble avsagt. På grunn av anken til Høyesterett var dommen heller ikke rettskraftig slik den forelå etter lagmannsrettsbehandlingen. Det rettslige innholdet som gjaldt hovedytelseslæren var likevel i hovedsak det samme lagmannsrettsdommen som etter behandlingen i Høyesterett.

Lagmannsretten kom i Grieg Investor-dommen først frem til at det var en sammensatt ytelse, og uttalte i den forbindelse at «Lagmannsretten ser det slik at det her er så nær sammenheng mellom de to elementene at det ikke er naturlig å betrakte dem som to separate tjenester.»

Lagmannsretten legger dermed til grunn, uten å ta stilling til hjemmel, at ytelsen var sammensatt. Dette samsvarer ikke med fremgangsmåten i Sundal Collier-dommen. Som vist i punkt 3.3 over er fremgangsmåten etter hovedytelseslæren i Sundal Collier-dommen at en sammensatt ytelse foreligger der en hovedytelse kan påvises.

Deretter kom lagmannsretten frem til at hovedytelseslæren, slik den kommer til uttrykk i Volker Ludwig-dommen, måtte benyttes. Retten la spesielt vekt på Sundal Collier-dommen slik den forelå etter å ha blitt behandlet i lagmannsretten.

Lagmannsretten uttalte: «Lagmannsretten finner det for øvrig unødvendig å gå nærmere inn på praksis fra EF-domstolen. Lagmannsretten finner det også unødvendig å gå inn på i hvilken grad det kan utledes noe om «hovedytelsesmodellen» av Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001.» Vurderingen ble deretter gjort på bakgrunn av en objektiv vurdering av Grieg Investors kunders motivasjon for å inngå avtalene, og lagmannsretten konkluderte med at motivasjonen var rådgivningen og ikke ordreformidlingen. Dermed måtte hele vederlaget for ytelsen ilegges merverdiavgift.

Utover fremgangsmåten for å påvise en sammensatt ytelse, er vurderingen i samsvar med Sundal Collier-dommen. Grieg Investor-dommen kan dermed tas til inntekt for at det allerede eksisterte en hovedytelseslære på området for finansunntaket i mval. 1969 § 5 b nr. 4.

Den alternative fremgangsmåten, etter nødvendig- og integrertlæren, ville vært å legge til grunn at både rådgivningen og ordreformidlingen var nødvendige og integrerte deler av «Forvaltnings Service Avtale[ne]». Deretter ville konklusjonen antakelig vært at disse avtalene ikke var unntatt som ordreformidling etter mval. 1969 § 5 b nr. 4 bokstav e.

I denne dommen anfører Grieg Investor at det ville være i strid med legalitetsprinsippet å benytte hovedytelseslæren slik «at et avgiftspliktig element «smitter over» på et avgiftsfritt, slik at alt blir avgiftspliktig.» Dette behandles nærmere under kapittelet om legalitetsprinsippet, se punkt 10.

## **6.2 Regus-dommen**

LB-2011-179629 (Regus) gjaldt avgiftsplikten til såkalte «grunnpakker» utleieselskapet Regus tilbød sine kunder. Det første spørsmålet var om Regus' grunnpakke, bestående av utleie av kontor plass med medfølgende kontortjenester som «telekommunikasjonstjenester, sekretærtjenester, kopiering, kaffeavtaler» etc., var én eller flere ytelser. Det andre spørsmålet var om ytelsen var unntatt dersom den ble ansett som én ytelse, jf. unntaket for utleie av fast eiendom i mval. 1969 § 5 a. Lagmannsretten kom frem til at det var tale om én ytelse, og at hovedytelsen var utleie av kontor plass. Den viste til GK-dommen og CPP-dommen til støtte for sitt standpunkt.

Utgangspunktet for vurderingen var tolkning av unntaket for utleie av fast eiendom i mval. 1969 § 5 a. Det fulgte av bestemmelsen at «Unntaket for fast eiendom omfatter også omsetning av varer og tjenester som ledd i utleien.»

Lagmannsretten mente for det første at den utvidede tolkningen av mval. 1969 § 18 (nå §§ 4-1 og 4-2) måtte gjelde også der en i utgangspunktet avgiftspliktig ytelse kan anses som innsatsfaktor for en unntatt ytelse. Lagmannsretten legger med andre ord til grunn at nødvendig- og integrertlæren gjelder generelt for å fastslå om det foreligger en sammensatt ytelse. Dermed kunne læren benyttes ved tolkningen av mval. 1969 § 5 a.

Lagmannsretten mente videre at de samme betraktninger som i GK-dommen kommer til uttrykk i CPP-dommen. Lagmannsretten trekker frem hovedytelseslæren, slik den kommer til uttrykk i GK-dommen og CPP-dommen. Det poengteres at avgiftsretten ikke er en del av EØS-retten, men legges uten videre til grunn at CPP-dommen gir veiledning for hvordan tilsvarende problemstillingen bør løses etter norsk rett.

Lagmannsretten konkluderer deretter på bakgrunn av «en samlet vurdering av de rettskilder som er gjennomgått». Først legges det til grunn at grunnpakken utgjør en integrerende del av utleien. Lagmannsretten går så videre til å vurdere ytelsene etter hovedytelseslæren, slik den fremgår av CPP-dommen. Utdraget Lagmannsretten bruker fra CPP-dommen tilsvarende utdraget Høyesterett bruker fra Volker Ludwig-dommen, og det er dermed de samme rettssetningene som benyttes. Hovedytelsen blir så bestemmende for vurderingen av unntaket i mval. 1969 § 5b.

Fremgangsmåten kan tyde på at lagmannsretten forstår nødvendig- og integrertlæren som en vurdering av hva som utgjør en sammensatt ytelse, mens hovedytelseslæren bestemmer den eventuelle avgiftsplikten. Denne fremgangsmåten er interessant fordi det innebærer at lagmannsretten forstår nødvendig- og integrertlæren som en del av hovedytelseslæren.

Under vurderingen etter hovedytelseslæren uttales det at «[t]enker man seg kontorarealet borte, vil de øvrige elementene ikke ha noen selvstendig interesse. Resepsjonstjenestene, postombæringen og retten til tilleggsytelser 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.» Denne vurderingen samsvarer med vurderingen som gjøres CPP-dommen, jf. punkt 8.2. Vurderingen skiller seg imidlertid fra den mer subjektive vurderingen fra kundens ståsted i Sundal Collier-dommen, jf. punkt 3.3.

Lagmannsretten forsøker å kombinere nødvendig- og integrertlæren med en mer generell hovedytelseslære i dommen. For å illustrere de mulige ulike resultatene uten kombinasjon, benyttes de to lærene separat på faktum i saken:

Etter nødvendig- og integrertlæren alene ville vurderingen vært om kontortjenestene var en nødvendig- og integrert del av grunnpakken som er avtalt omsatt. Dersom ja, er vurderingen om sluttproduktet, dvs. den sammensatte ytelsen bestående av utleie av kontor med kontortjenester, går inn under unntaket i mval. 1969 § 5 a. Unntakene skal som nevnt tolkes strengt, og det ville vært et plausibelt resultat om tjenesten ikke var omfattet av unntaket.

Etter hovedytelseslæren alene, slik den fremgår av Sundal Collier-dommen, ville vurderingen vært om det kunne identifiseres en hovedytelse for Regus' kunder. Dersom ja, ville hovedytelsen vært avgjørende for om ytelsen i sin helhet var avgiftspliktig eller unntatt. Siden lagmannsretten konkluderer med at hovedytelsen er utleievirksomheten, ville resultatet dermed trolig etter hovedytelseslæren alene også blitt at tjenesten var omfattet av unntaket i mval. 1969 § 5 a.

Selv om Regus-dommen tilsynelatende bruker både nødvendig- og integrertlæren, er vurderingene i all hovedsak basert på hovedytelseslæren. Sett at lagmannsretten hadde droppet å vise til nødvendig- og integrertlæren før hovedytelseslæren, og heller konstatert at det forelå en sammensatt ytelse dersom det ble påvist en hovedytelse, ville det ikke hatt betydning for den videre vurderingen. Reelt sett bruker lagmannsretten dermed hovedytelseslæren for å komme frem til resultatet.

Dersom fremgangsmåten i dommen er rettslig korrekt, vil ikke Sundal Collier-dommen innebære et brudd med nødvendig- og integrertlæren. I lys av at fremgangsmåten stort sett er den samme som etter hovedytelseslæren, og at lagmannsrettsdommer har mindre rettskildemessig vekt, kan det ikke legges til grunn at nødvendig- og integrertlæren og hovedytelseslæren kan kombineres.

### **6.3 Skandinavisk Helseservice-dommen**

I LB-2012-52697 (Skandinavisk Helseservice) behandlet lagmannsretten en sak som i hovedtrekk gjaldt hvorvidt salg av en tjeneste som innebar bruk av muskelsimulator og slankeundervisning i forbindelse bruk av denne skulle anses som én ytelse, og evt. hva som skulle anses som hovedytelsen. Skandinavisk Helseservice anførte at tjenesten i sin helhet enten var omfattet av unntaket for idrettstjeneste etter mval. 1969 § 5 b første ledd nr. 12 (nå mval. § 3-8), eller av unntaket for undervisningstjenester etter § 5 b første ledd nr. 3 eller § 5 b andre ledd første punktum (nå mval. § 3-5). Lagmannsretten kom frem til at det var en sammensatt ytelse, men at ingen av unntakene kom til anvendelse på ytelsen.

I denne dommen legger lagmannsretten til grunn at det gjelder en generell hovedytelseslære i norsk rett, jf. punkt 4 under «Lagmannsrettens vurdering av klagenemndas vedtak vedrørende Bailine-salongene». Konklusjonen er basert på en samlet vurdering av både GK-dommen, Sundal Collier-dommen, Grieg Investor-dommen og uttalelsene om hovedytelseslæren i MVA-håndboken for 2013.

Lagmannsretten legger for øvrig til grunn at GK-dommen er en del av hovedytelseslæren, og uttaler at «[d]et synes således at det som nå betegnes «Hovedytelseslæren» også kan forstås som en tolkning av merverdiavgiftsloven § 18 - i hvert fall for de tilfeller hvor en ellers unntatt ytelse skal inngå i avgiftsgrunnlaget til en avgiftspliktig ytelse.», jf. punkt 4 under «Lagmannsrettens vurdering av klagenemndas vedtak vedrørende Bailine-salongene».

I vurderingen av om det foreligger en sammensatt ytelse legger lagmannsretten vekt på at ytelsene er solgt som en pakke, og at det er «lite hensiktsmessig» å dele ytelsen av hensyn til praktikabel forvaltning av avgiftssystemet. Dette samsvarer ikke med hovedytelseslæren og nødvendig- og integrertlæren, som de fremgår i høyesterettsdommene ovenfor, fordi det legges til grunn at ytelsen er sammensatt før det konstateres at den enten (1) er integrert i sluttproduktet eller (2) består av en hovedytelse og underordnede delytelser.

Lagmannsretten slår fast at det er tale om ytelser som er integrert i hverandre, og tar deretter utgangspunkt i «hvilke elementer som særlig karakteriserer den aktuelle transaksjon», jf. Sundal Collier-dommen. I vurderingen av hva som var viktigst for kundene, gjør lagmannsretten en objektiv vurdering. Til slutt gjøres samme tankeeksperiment som i Regus-dommen, og lagmannsretten legger til grunn at dersom muskelsimulatoren var borte, ville ikke undervisningen i seg selv hatt formål for kundene objektivt sett.

I likhet med Regus-dommen er Skandinavisk Helseservice-dommen et eksempel på at lagmannsretten tilsynelatende vurderer sammensatte ytelser både etter nødvendig- og integrertlæren og etter hovedytelseslæren i samme dom. Den følger dermed opp standpunktet fra Regus-dommen om at nødvendig- og integrertlæren inngår i hovedytelseslæren. Likevel er den reelle vurderingen, i likhet med i Regus-dommen, knyttet til hovedytelseslæren.

## 6.4 Sammenligning Cobra Club – Grieg Investor, Skandinavisk Helseservice og Regus

Det er en stor forskjell i vurderingene som gjøres i Cobra Club-dommen sammenlignet med de etterfølgende lagmannsrettsdommene. De etterfølgende dommene vurderer om ytelsene er avgiftspliktige etter hovedytelseslæren slik den fremgår av Sundal Collier-dommen. I Grieg Investor-dommen, Regus-dommen, Skandinavisk Helseservice-dommen er det gjort en objektiv vurdering av kundenes motivasjon for å inngå avtalene, i motsetning til den mer subjektive vurderingen i Sundal Collier-dommen, jf. punkt 3.3.

Cobra Club legger til grunn at det er en sammensatt ytelse, uten nærmere begrunnelse. Sundal Collier-dommen legger til grunn at ytelsen er sammensatt dersom det kan identifiseres en hovedytelse. I Grieg Investor-dommen legges det til grunn at ytelsene er sammensatte fordi det ikke var «naturlig» å betrakte dem som separate tjenester. I Regus-dommen uttales det at ytelsene er sammensatte etter nødvendig- og integrertlæren. Til slutt i Skandinavisk Helseservice er det basert på en helhetsvurdering av både nødvendig- og integrertlæren og hovedytelseslæren.

Når en ytelse skal vurderes som en sammensatt ytelse er det dermed uklart. Det er likevel ingen tvil om at lagmannsrettspraksisen gir uttrykk for en rettsendring etter Sundal Collier-dommen. Selv om Grieg Investor-dommen, Skandinavisk Helseservice-dommen og Regus-dommen har metodiske forskjeller, følger de som vist i hovedsak hovedytelseslæren fra Sundal Collier-dommen. Vurderingen av kundenes hovedmotivasjon for å anskaffe tjenesten er avgjørende for om ytelsen anses som avgiftspliktig i alle dommene, og dette skiller seg fra vurderingen i Cobra Club-dommen. Skandinavisk Helseservice-dommen og Regus-dommen er utenfor finansunntaket i § 3-6, og lagmannsretten forstår dermed hovedytelseslæren som en generell lære i norsk rett.



# 7. Etterfølgende Høyesterettspraksis

## 7.1 Innledning

Høyesterett har ikke eksplisitt tatt stilling til hovedytelseslæren i noen dommer etter Sundal Collier-dommen. De to følgende dommene har likevel betydning, fordi de er gode eksempler på situasjoner der hovedytelseslæren ved første øyekast kunne vært benyttet. dommene har også med generelle uttalelser som kan ha betydning for forståelsen av hovedytelseslæren og forholdet mellom norsk- og EUs merverdiavgiftsrett.

## 7.2 Norwegian Claims Link-dommen

I Rt. 2012 s. 1547 (Norwegian Claims Link) behandlet Høyesterett en sak om hvorvidt advokattjenester til utlandet var unntatt avgift som en fjernleverbar tjeneste, jf. mval. 1969 § 16 første ledd nr. 1 bokstav a jf. forskrift av 23. februar 1970 nr. 1 § 8 fjerde ledd. Det springende punkt i saken var om tjenesten var «helt ut er til bruk i utlandet», jf. avsnitt 28. Høyesterett viser til GK-dommen, og trekker en parallell mellom trykkeritjenesten til GK og hva det innebærer å ha en prosessfullmakt. Resonnementet blir dermed at advokaten tar på seg å føre saken for retten dersom nødvendig, og at alle forarbeider og forberedelser til dette er «nærliggende å se på som nødvendige og integrerte deler av tjenesten.»

Førstvoterende siterer GK-dommen og uthever følgende: «Og det må gjelde uten hensyn til om de avgiftsfrie innsatsfaktorene er vesentlige etter en absolutt eller relativ vurdering», jf. avsnitt 40. Dermed hadde det ikke betydning at den største delen av prosessoppdraget var fjernleverbar.

Saksforholdene i dommen, at det er tale om én ytelse som i utgangspunktet ikke er sammensatt av flere ytelser på samme måte som i Sundal Collier, gjør at hovedytelseslæren vanskelig kunne vært brukt i saken. Det er naturlig at fremgangsmåten fra GK-dommen brukes, fordi fremgangsmåten passer bedre enn fremgangsmåten etter hovedytelseslæren. Dommen er derfor ikke motstridende mot Sundal Collier-dommen.

Førstvoterende uttaler i avsnitt 34 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.»

Dommen kan derfor tas til inntekt for at den forstår nødvendig- og integrertlæren som en del av norsk rett, som ikke er knyttet til EU-retten. I forlengelsen av dette resonnementet, kan den generelle uttalelsen tyde på at Høyesterett også oppfatter hovedytelseslæren som en del av norsk rett, og at dommene fra EU-retten kun har verdi som momenter for å forstå norsk rett.

### **7.3 Polaris Media-dommen**

I Rt. 2014 s. 486 (Polaris Media) hadde en avis fastsatt abonnementsprisen for e-avis langt vesentlig lavere for kunder som abonnerte på både papiravisen og e-avisen, enn for kunder som abonnerte på kun e-avisen. Omsetning av papiraviser er fritatt for merverdiavgift etter mval. § 6-1, mens det ikke gjaldt et tilsvarende fritak for e-avis på omsetningstidspunktet. Det skulle dermed beregnes merverdiavgift for e-avisen etter mval. § 3-1.

Partene i saken var enige om at hovedytelseslæren ikke kom til anvendelse, fordi e-avisen og papiravisen var to selvstendige omsetningsobjekter selv om de ble solgt sammen. Denne forståelsen ble lagt til grunn av Høyesterett. Dommen er dermed et eksempel på ytelsener som er solgt sammen kan splittes for avgiftsberegning, dersom de ikke hører naturlig sammen.

Førstvoterende legger til grunn at det ved salg av flere omsetningsobjekter i én avtale skal foretas en «splitting – fordeling – av omsetningsverdien på de enkelte delprodukter», jf. avsnitt 38. Dersom det gis rabatt ved kjøp av ytelsene, skal denne rabatten i utgangspunktet fordeles forholdsmessig på delproduktene. Bakgrunnen for dette utgangspunktet er at det ellers ville vært enkelt å omgå merverdiavgiften, ved å overføre så mye som mulig av vederlaget fra den avgiftspliktige ytelsen til den avgiftsfrie ytelsen.

Førstvoterende kommer imidlertid frem til at prisreduksjonen for e-avisen var «markedsmessig begrunnet», og at den dermed ikke kunne karakteriseres som en rabatt, jf. avsnitt 44.

Dommen illustrerer godt en av skrankene for hovedytelseslæren. Selv om papiravisen for mange kunder vil utgjøre *hoveddelen* av ytelsene, kan det ikke påvises at papiravisen er hovedytelsen. Som nevnt i punkt 3.3 konstateres en hovedytelse ved å påvise hovedsiktemålet med tjenestene for kundene. Det ville vært unaturlig å legge til grunn at hovedsiktemålet, for kunder som inngår tilleggsavtale om eAvis, er papiravisen. Det er derfor tale om to selvstendige hovedytelsener.

## 7.4 Konklusjon

Høyesterettspraksisen etter Sundal Collier-dommen tar ikke eksplisitt opp hovedytelseslæren, og gir dermed få føringer på hvordan dommen skal forstås. Det innebærer også at det ikke gis indikasjoner på at det ikke gjelder en generell hovedytelseslære i norsk rett.

Norwegian Claims Links-dommen gir en ganske sterk uttalelse om at norsk merverdiavgiftsrett ikke skal tolkes i lys av EUs merverdiavgiftsrett. Denne uttalelsen kan tyde på at Høyesterett mener at EUs hovedytelseslære ikke gjelder i norsk rett direkte.

# 8. Hovedytelseslæren i EUs avgiftsrett

## 8.1 Innledning

For undersøke om hovedytelseslæren som gjelder i norsk rett tilsvarer den fra European Court of Justice (heretter ECJ), må EU-rettens hovedytelseslære gjennomgås. Hovedytelseslæren i EU er basert på en lang rekke prejudisielle dommer fra ECJ. Dommene er basert på forståelsen av Rdir. 77/388/EØF (Sjette momsdirektiv). Dette direktivet er nå erstattet av Rdir. 2006/112/EF, men endringene har ikke betydning for forståelsen av hovedytelseslæren.

I Sundal Collier-dommen bruker Høyesterett som nevnt hovedytelseslæren slik den fremgår i Volker Ludwig-dommen i C-453/05. Volker Ludwig-dommen er imidlertid bare en oppfølging av tidligere rettspraksis, og som vist nedenfor tilfører ikke dommen noe nytt til hovedytelseslæren av viktig betydning. Det tas derfor heller utgangspunkt i CPP-dommen.

## 8.2 Card Protection Plan-dommen

CPP-dommen er den første dommen fra ECJ som fremlegger vurderingstemaene fra tidligere dommer om hovedytelseslæren som generelle vurderinger for å avgjøre om en ytelse skal anses som sammensatt eller flere ytelser. CPP tilbød kredittkortkunder en sikkerhetspakke som delvis bestod av avgiftspliktige tjenester, deriblant kortregistrering, og delvis et forsikringselement som var unntatt etter Sjette momsdirektiv art. 13 punkt B bokstav a). Et av spørsmålene i saken var om de to tjenestene skulle anses som en sammensatt ytelse, eller to separate ytelser.

I dommen uttales det at når en transaksjon består av en gruppe omstendigheter og handlinger, skal det først og fremst tas hensyn til samtlige omstendigheter ved den aktuelle transaksjonen,

jf. avsnitt 28. I den sammenheng skal det undersøkes hva som særlig karakteriserer den aktuelle transaksjon, og om det leveres flere uavhengige hovedytelser eller en enkelt ytelse. Domstolen fastslår at de viktige utgangspunktene for denne vurderingen er at (1) «every supply of a service must normally be regarded as distinct and independent», men at (2) «a supply which comprises a single service from an economic point of view should not be artificially split so as not to distort the functioning of the VAT system», jf. avsnitt 29. Disse utgangspunktene samsvarer med prinsippene i norsk avgiftsrett, jf. fremstillingen ovenfor.

CPP-dommen følger opp C-308/96 og C-94/97 (Madgett og Baldwin)<sup>14</sup>, og konstaterer at en ytelse generelt må som en sammensatt ytelse dersom det kan identifiseres en hovedytelse. Videre uttaler domstolen om identifiseringen at «[a] service must be regarded as ancillary to a principal service if it does not constitute for customers an aim in itself, but a means of better enjoying the principal service supplied, jf. avsnitt 30.

Vurderingen beror dermed på om en delytelse ikke utgjør et mål i seg selv for en gjennomsnittlig kunde. Hvis ytelsen ikke utgjør et mål i seg selv, skal den anses som underordnet og følge avgiftsbehandlingen av hovedytelsen. Jensen påpeker at det er viktig å være oppmerksom på at CPP-dommen avsnitt 29 og 30 ikke må forstås som en totrinnsstest<sup>15</sup>. Man skal med andre ord ikke først vurdere om det foreligger én eller flere hovedytelser, og så hvis det er flere hovedytelser, vurdere om disse utgjør et mål i seg selv for gjennomsnittskunden. Vurderingen av om en ytelse utgjør et mål i seg selv for en gjennomsnittskunde er én fremgangsmåte for å avgjøre om ytelsen er en selvstendig hovedytelse.

Det presiseres i dommen at det ikke er avgjørende at det er fakturert en samlet pris for ytelsene. Momentet kan likevel ha betydning i retning av at det er tale om én ytelse, jf. avsnitt 31.

Det kan være enklere å forstå prinsippene som kommer til uttrykk i CPP-dommen med et annet eksempel. Dersom man reiser med fly og kjøper parkering i nærheten flyplassen, kan det være inkludert en busstjeneste mellom parkeringsplassen og flyplassen i vederlaget for parkeringen. I utgangspunktet skal dette anses som to separate tjenester. Når de selges samlet,

---

<sup>14</sup> Saken gjaldt et hotel som tilbød kundene «pakker», bestående av hotellopphold, busstransport og utflukter. Spørsmålet var om disse pakkene skulle anses som én eller flere ytelser. I dommen uttales det i avsnitt 24 og 25 at ytelser som for gjennomsnittskunden ikke utgjør et mål i seg selv, men et middel for å utnytte hovedytelsen bedre, ikke skal avgiftsmessig behandles som en separat ytelse.

<sup>15</sup> Jensen, Dennis R., Merværdiafgiftspligten, (København 2004) s. 90.

er det ikke naturlig å splitte opp disse tjenestene. Bussen mellom parkeringsplassen og flyplassen har ingen funksjon med mindre man kjøper parkering, og er dermed en typisk underordnet tjeneste som ikke utgjør et mål i seg selv.

Eksempelet med parkering og transport til flyplass er hentet fra C-117/11 (Purple Parking/Airparks Services). I denne dommen kom ECJ frem til at parkeringstjenesten måtte anses som hovedytelsen, og at transporten var underordnet. Det ikke hadde betydning at transporten utgjorde mellom 33 % og 80 % av driftskostnadene til parkeringsplassen. Det er dermed ikke avgjørende hvor stor del av kostnaden for ytelsen en underordnet ytelse utgjør.

Card Protection Plan er fulgt opp i en rekke avgjørelser fra ECJ. Blant dem er den fulgt opp i Volker Ludwig-dommen, som er naturlig å ta med siden det er denne dommen Sundal Collier-dommen henviser til.

### **8.3 Volker Ludwig-dommen**

C-453/05 (Volker Ludwig) omhandlet hvorvidt låneformidling og rådgivningen i forbindelse med formidlingen skulle anses som en sammensatt ytelse. Volker Ludwig drev med agenturavtale for Deutsche Vermögensberatung (DVAG), og ga i den forbindelse potensielle lånekunder finansiell rådgivning. Rådgivningen gikk ut på å analysere kundenes økonomiske situasjon, og deretter foreslå adekvate låneprodukter fra DVAG. Denne typen rådgivning er en avgiftspliktig tjeneste etter EU-retten. Rådgivningens formål var å *formidle* kunden riktig lån. Låneformidling er en unntatt tjeneste etter Sjette momsdirektiv art. 13 punkt B bokstav d) nr. 1.

Dommen viser til CPP om hva som skal til for at en ytelse anses som sammensatt, og tidligere praksis i CPP og Madgett og Baldwin i forbindelse med vilkårene for hovedytelseslæren. Disse vilkårene redegjøres for i avsnitt 17 og 18, som er henvist til i Sundal Collier-dommen.

ECJ kom frem til at det måtte legges vekt på at (1) kun låneformidlingen ga Volker Ludwig honorar, og at (2) kundenes formål med å oppsøke Volker Ludwig var låneformidlingen, jf. avsnitt 19. Sistnevnte moment er ikke nytt, jf. vurderingstemaene for identifikasjon av hovedytelser i CPP-dommen. Volker Ludwig-dommen tilfører imidlertid hovedytelseslæren at det er et tungtveiende argument for at en formidlingstjeneste må anses som hovedytelsen dersom formidlingen er et vilkår for honorar.

Årsaken til at Sundal Collier-dommen benytter Volker Ludwig-dommen for å redegjøre for EUs hovedytelseslære, er trolig at Volker Ludwig-dommen også gjelder forståelsen av hva en formidlingstjeneste er. Sundal Collier-dommen behandler også forståelsen av meglerbegrepet i lys av EU-retten, med henvisning til Volker Ludwig-dommen, jf. Sundal Collier-dommen avsnitt 49.

## **8.4 Levob-dommen – en forlengelse av hovedytelseslæren?**

Som en forlengelse av hovedytelseslæren presiserte ECJ i C-41/04 (Levob) at en ytelse bestående av flere delytelser kan anses som en sammensatt ytelse selv om det ikke kan identifiseres en hovedytelse.

Levob-dommen gjaldt levering av allerede utviklet dataprogram, og etterfølgende tilpasninger av programmet til Levobs forsikringsvirksomhet. Et av spørsmålene i saken var om utviklingen og tilpasningen skulle anses som én sammensatt ytelse, og hvorvidt det i så fall var en tjenesteytelse eller en vare. I EU-retten har dette betydning for å fastsette hvor merverdiavgiften skal ilegges.

Ytelsene ble levert av samme selskap, og ECJ kom frem til at disse ytelsene måtte anses som en sammensatt ytelse som vil være kunstig å dele opp. Begrunnelsen var at det ville være kunstig å legge til grunn at Levob først anskaffet et dataprogram uten funksjonalitet for deres virksomhet, og deretter anskaffet tilpasningene som gjorde programmet funksjonelt (avsnitt 24).

Deretter konstaterte ECJ at karakteriseringen av ytelsen måtte bero på hvilke omstendigheter ved ytelsen som var fremtredende. Det ble i denne forbindelse uttalt at de relevante momentene var betydningen tilpasningen av programmet hadde for kjøpers virksomhet, samt omfanget av, varigheten av og omkostningene ved tilpasningene (avsnitt 28). Basert på disse momentene kom ECJ frem til at hele ytelsen måtte anses som en tjeneste.

At det ikke alltid må identifiseres en hovedytelse, fremgår av prinsippet som kommer til uttrykk i avsnitt 22 i dommen: «The same is true where two or more elements or acts supplied by the taxable person to the customer, being a typical consumer, are so closely linked that they form, objectively, a single, indivisible economic supply, which it would be artificial to split.»

Uttalelsen er en presisering av prinsippet som blant annet fremgår av CPP-dommen, jf. punkt 8.2, at ytelse ikke skal deles opp dersom det er kunstig i et økonomisk perspektiv. I lys av at det er tale om en helhetsvurdering, jf. Jensen, må vurderingstemaet etter Levob-dommen ses som en annen fremgangsmåte for å komme frem til om ytelse skal anses som en sammensatt ytelse.

## 8.5 Deutsche Bank-dommen

I C-44/11 (Deutsche Bank) ble læren fra Levob fulgt opp. Saken gjaldt verdipapirforvaltning for bankens kunder. I forbindelse med forvaltningen leverte banken to ytelse: Analyse av og overvåkning av kundens formue, samt beslutninger om kjøp og salg av verdipapirer. ECJ kom frem til at ytelsene i denne forbindelse var sammensatte, men at de var avhengig av hverandre og at det dermed ikke kunne identifiseres en hovedytelse. Ytelsen bedømt i sin helhet var hverken omfattet av unntaket for verdipapirhandel i Sjetten momsdirektiv art. 135 (1) bokstav f, eller unntaket for forvaltning av investeringsforeninger i art. 135 (1) bokstav g.

I Deutsche Bank-dommen gir ECJ uttrykk for at hovedytelseslæren må deles inn i to, i tråd med Levob-dommen. I avsnitt 19 refererer de til tidligere praksis hva gjelder at det er én sammensatt ytelse når en delytelse kan identifiseres som hovedytelsen. Deretter, i avsnitt 20, presiserer ECJ at det likevel kan være tale om sammensatte ytelse selv om det ikke kan identifiseres en hovedytelse. I forlengelsen, i avsnitt 21, presiseres det flere delytelse anses som en sammensatt ytelse dersom det vil være økonomisk unaturlig å dele ytelsen opp, med referanse til Levob-dommen avsnitt 22.

Vurderingstemaet etter læren som kommer til uttrykk i Deutsche Bank-dommen og Levob-dommen er om ytelsene er så *nært forbundne* at de vil være økonomisk kunstig å dele opp. Med andre ord er det en vurdering av om ytelsene, for en gjennomsnittlig forbruker, utgjør et mål i seg selv dersom de hadde vært levert separat.

Deretter beror vurderingen på hva som er vurderingstema i den konkrete saken.

Vurderingstema i Levob var om ytelsen var en tjeneste eller en vare, og dermed måtte det vurderes hva som i hovedsak karakteriserte ytelsen: vare-elementene eller tjeneste-elementene. I Deutsche Bank var spørsmålet om det var en unntatt ytelse, og da kunne det konkluderes med at den sammensatte ytelsen ikke var omfattet av unntakene i Sjetten momsdirektiv art. 135 (1) bokstav f og g, uten å vurdere hva som var hovedelementet i ytelsen.

På bakgrunn av Deutsche Bank-dommen og Levob-dommen, er det nærliggende å legge til grunn at EU-rettens hovedytelseslære består av to ulike vurderinger. Det er tale om en faktisk hovedytelseslære, slik den kommer til uttrykk i bl.a. CPP-dommen og Volker Ludwig-dommen. I tillegg er det tale om en lære om nært forbundne ytelser, slik læren kommer til uttrykk i Levob-dommen og Deutsche Bank-dommen. De to fremgangsmåtene er utslag av samme prinsipper.

Deutsche Bank-dommen viser også viktigheten av å skille mellom vurderingen av hva som skal anses som en sammensatt ytelse, og hva som bestemmer avgiftsplikten. Etter hovedytelseslæren slik den fremgår i CPP-dommen, anses ytelsen sammensatt fordi det identifiseres en hovedytelse. Ytelsen karakteriseres dermed også av hovedytelsen, og blir dermed bestemmende for avgiftsplikten. Dersom det ikke identifiseres én hovedytelse, er det imidlertid ikke nødvendig å ta stilling til hva som i hovedsak karakteriserer ytelsen i relasjon til unntakene i loven. Spørsmålet blir heller om den ytelsen vi står ovenfor er omfattet av det aktuelle unntaket.

## 8.6 Oppsummering/konklusjon

De viktigste punktene i hovedytelseslæren i EUs avgiftsrett kan oppsummeres slik:

- (1) Enhver levering skal i utgangspunktet som en uavhengig ytelse, men
- (2) ytelser som økonomisk sett utgjør en sammensatt ytelse skal ikke kunstig splittes.
- (3) Dersom det kan identifiseres én hovedytelse og underordnede ytelser, skal de anses som sammensatt ytelse, eller
- (4) dersom ytelsene objektivt sett er så nært forbundet at de utgjør én økonomisk ytelse, skal de anses som en sammensatt ytelse.
- (5) Hva som anses som hovedytelser og nært forbundne ytelser avgjøres utfra en objektiv vurdering fra en gjennomsnittlig kundes ståsted.
- (6) En ytelse anses kun som sekundær dersom den ikke utgjør et mål i seg selv for gjennomsnittskunden.
- (7) Avtalen mellom partene har kun betydning som moment og er ikke avgjørende.



## 9. Sammenligning norsk rett og EU-rett

### 9.1 Identifikasjon av den sammensatte ytelsen

I EU-retten anses en ytelse som sammensatt hvis det kan påvises at det er en hovedytelse, jf. CPP-dommen. I Sundal Collier-dommen legges det til grunn at ytelsen må anses som sammensatt dersom en hovedytelse påvises, som samsvarer med vurderingen i EU-retten. Dette skiller seg imidlertid fra praktiseringen lagmannsrettene, hvor det f.eks. i Grieg Investor-dommen og Skandinavisk Helseservice-dommen først konstateres at ytelsen er sammensatt og at det deretter påvises hva som for kunden fremstår som hovedytelsen.

### 9.2 Identifikasjon av hovedytelsen

Som det fremgår over konstateres en hovedytelse etter EUs avgiftsrett der ytelsen «does not constitute for customers an aim in itself, but a means of better enjoying the principal service supplied», jf. CPP-dommen avsnitt 30. Med andre ord er det kun tale om en underordnet ytelse dersom ytelsen ikke er et mål i seg selv.

Som vist over er vurderingen etter Sundal Collier-dommen ulik denne tilnærmingen. I dommen påvises en hovedytelse ved å analysere hva som «fra oppdragsgivers side er hovedsiktemålet med tjenestene fra den enkelte tjenesteyter isolert sett», jf. avsnitt 55. Det er dermed tale om en vurdering av hva som for oppdragsgiver er hovedformålet med å inngå avtalen. De påfølgende vurderingene i Sundal Collier-dommen illustrerer dette. Høyesterett vurderer ikke om rådgivningstjenestene ikke utgjorde et mål i seg selv, men hva som var mest fremtredende med transaksjonene. Denne tilnærmingen er fulgt opp i lagmannsrettspraksisen, jf. punkt 6.1 og 6.2.

I avsnitt 90 i Sundal Collier-dommen uttaler førstvoterende at «[d]ette forberedende arbeid er nettopp av en slik sekundær og underordnet karakter, som etter Volker Ludwig-dommen avgiftsmessig skal følge hovedytelsen». Denne uttalelsen kan tas til inntekt for at Høyesterett i realiteten vurderer om delytelsen ikke er et mål for kunden i seg selv. Det er likevel ikke sikkert, fordi en ytelse også er av sekundær og underordnet karakter dersom det konstateres at «hovedsiktemålet», jf. avsnitt 55, er en annen ytelse. I lys av utgangspunktet som legges opp før vurderingene i dommen, må det derfor legges til grunn at Høyesterett ikke vurderer om delytelsene ikke er et mål for kundene i seg selv.

## 9.3 Nødvendig- og integrertlæren

Nødvendig- og integrertlæren har likhetstrekk med læren om nært forbundne ytelser i EU-retten. Felles for begge tilnæringsmåtene er at de kan brukes i situasjoner hvor det ikke kan identifiseres én hovedytelse.

Den mest fremtredende forskjellen er at EU-rettens tilnærming fokuserer på hovedtrekkene ved omsetningen, mens nødvendig- og integrertlæren fokuserer på sluttproduktet som er omsatt. Omsetningsobjektet er etter norsk rett avgjørende uavhengig av om hvilken del av den sammensatte ytelse som er vesentlig, jf. GK-dommen. Det ville f.eks. etter nødvendig- og integrertlæren vært et plausibelt resultat at tilpasningene av dataprogrammet i Levob-dommen ble ansett som en nødvendig- og integrert del av dataprogrammet som ble omsatt, fordi dataprogrammet er sluttproduktet. Løsningen ble som nevnt under punkt 8.4 annerledes i Levob, fordi tilpasningen ble ansett som hovedelementet i ytelsen.

## 9.4 Konklusjon

Etter dette er det rimelig klart at hovedytelseslæren som praktiseres i norsk avgiftsrett ikke tilsvarende hovedytelseslæren som er utviklet i ECJ. Lagmannsrettens forståelse avviker på selve identifikasjonen av en sammensatt ytelse. Hovedytelser konstateres på forskjellig måte, både subjektet for vurderingen og vurderingsmåten er annerledes fra EUs avgiftsrett. Det er nærliggende å legge til grunn at hovedytelseslæren som er utviklet i ECJ ikke gjelder i norsk rett, annet enn som tolkningsmoment innenfor finansområdet.

# 10. Forholdet til legalitetsprinsippet

Skatte- og avgiftsretten er innenfor legalitetsprinsippets kjerneområde<sup>16</sup>. Enhver skatt og avgift er et inngrep i den private rettssfære, og legalitetsprinsippet krever derfor hjemmel i lov for å ilegge en skatt eller avgift. Det kreves derimot ikke hjemmel for å unnta tjenester for avgift, fordi det i de fleste tilfeller vil være til gunst for den private part. Legalitetsprinsippet er dermed kun relevant når det skal avgjøres om en ellers unntatt omsetning er avgiftspliktig. Legalitetsprinsippet har i flere dommer blitt anført som skranke for bruk av hovedytelseslæren og nødvendig- og integrertlæren.

---

<sup>16</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-09) s. 14

I Grieg Investor-dommen ble det anført av Grieg Investor at det ville være i strid med legalitetsprinsippet å benytte hovedytelseslæren slik «at et avgiftspliktig element «smitter over» på et avgiftsfritt, slik at alt blir avgiftspliktig.» Lagmannsretten påpeker at det må vises «en viss varsomhet» ved tolkning av avgiftsbestemmelser til ugunst for den private part. Likevel avvises anførselen med begrunnelsen at hovedytelseslæren knyttes til rekkevidden av et unntak. Hovedregelen om avgiftsplikt etter mval. § 3-1 gir i utgangspunktet hjemmelen for avgiftsplikt, og etter lagmannsrettens mening gir dette større rom for tolkning av unntaksbestemmelsene.

I LB-2004-45797 (Veidekke) var spørsmålet om ellers unntatte finansieringstjenester skulle inngå i beregningsgrunnlaget for den avgiftspliktige omsetningen. Spørsmålet ble løst ved bruk av nødvendig- og integrertlæren, som en tolkning av mval. 1969 § 18. Også her ble det anført av Veidekke at en tolkning av mval. 1969 § 18, som medførte at i utgangspunktet unntatte finansieringstjenester ble ansett som avgiftspliktige, ville være i strid med legalitetsprinsippet. Lagmannsretten kom frem til at tolkningen av mval. 1969 § 18 ikke ville stride mot legalitetsprinsippet. Begrunnelsen var at det ikke kunne være til hinder for avgiftsplikt at hjemmelen for avgiftsplikten er uklar, og at rettsforståelsen som legges til grunn ved bruk av nødvendig- og integrertlæren hadde kommet til uttrykk i juridisk litteratur i mange tiår.

Forståelsen som kommer til uttrykk i disse dommene må være riktig. Uansett om hovedytelseslæren anses som en utvidet tolkning av mval. §§ 4-1 og 4-2, eller en generell ulovfestet lære, handler læren om avgrensning av unntak fra avgiftsplikt. Nødvendig- og integrertlæren er en tolkning av mval. §§ 4-1 og 4-2. Hjemmelen for å ilegge avgift vil i begge etter begge lærer være mval. § 3-1, og bruk av lærene er derfor innenfor legalitetsprinsippets rammer.

## **11. Kort om forholdet til fradragssiden**

### **11.1 Utgangspunkter for fradrag for inngående merverdiavgift**

Merverdiavgift er en forbruksavgift. Det innebærer at det i utgangspunktet er forbrukeren i siste ledd som skal betale avgiften. For den næringsdrivende som krever inn avgiften og betaler den videre til staten skal merverdiavgiften i utgangspunktet være et «nullspill».

Avgiftsbelastningen flyttes til siste ledd ved at den registrerte næringsdrivende får fradrag for inngående merverdiavgift, jf. mval. § 8-1. Etter mval. § 8-1 gis det fradrag for varer og tjenester som er «til bruk i den registrerte virksomheten.» Den næringsdrivende får altså fradrag for inngående merverdiavgift dersom anskaffelsen skal brukes i virksomhet som produserer merverdiavgiftspliktige ytelser. Anskaffelser til bruk i både registrert virksomhet og unntatt virksomhet, gis forholdsmessig fradrag etter mval. § 8-2.

Fradragsretten fungerer kun dersom den er symmetrisk med avgiftsplikten. Hvis det gis fradrag for inngående merverdiavgift til ytelser det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift av, vil det i realiteten være en statlig subsidie til ytelsen. Dersom det ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelser til avgiftspliktige ytelser, vil avgiften bli en omkostning for den næringsdrivende. Symmetrihensynet er dermed helt grunnleggende for å sikre et effektivt og rettferdig merverdiavgiftssystem.

Hvordan fradragsretten flytter avgiftsbelastningen kan illustreres med et eksempel. I eksempelet forutsettes det at A, B og C er næringsdrivende som kun produserer avgiftspliktige ytelser. A selger en ytelse til B. A krever kr. 100 i merverdiavgift fra B, og A betaler disse pengene videre til avgiftsmyndighetene. B selger en ytelse til C, og krever inn kr. 150 i merverdiavgift fra C. Når B skal betale merverdiavgiften videre til avgiftsmyndighetene, kan han trekke fra den inngående merverdiavgiften han betalte til A. B betaler dermed  $(150 - 100 =)$  kr. 50 i merverdiavgift til avgiftsmyndighetene.

C selger en ytelse til en forbruker, og krever inn kr. 200 i merverdiavgift fra forbrukeren. Når C skal betale merverdiavgiften videre til avgiftsmyndighetene, kan han trekke fra den inngående merverdiavgiften han betalte til B. C betaler dermed  $(200 - 150 =)$  kr. 50 i merverdiavgift til avgiftsmyndighetene. Avgiftsmyndighetene har mottatt  $(100 \text{ fra A} + 50 \text{ fra B} + 50 \text{ fra C} =)$  kr. 200 i merverdiavgift, som indirekte er betalt av forbrukeren som betalte kr. 200 i merverdiavgift til C.

## 11.2 Avgiftskumulasjon

Når en næringsdrivende kan fradragsføre inngående merverdiavgift flyttes som vist avgiftsbelastningen til forbrukeren i siste ledd. Systemet fungerer imidlertid ikke dersom et ledd i rekken er unntatt merverdiavgift. I slike tilfeller oppstår det asymmetri og avgiftskumulasjon. Dette kan illustreres ved å gjøre B unntatt merverdiavgift i eksempelet i punkt 11.1.

Dersom B selger en unntatt ytelse til C, kan B ikke kreve fradrag for den inngående merverdiavgiften han betalte til A, jf. mval. § 8-1. Merverdiavgiften på kr. 100 blir dermed en avgiftsbelastning for B. Når B selger ytelsen til C, krever B ikke merverdiavgift fra C fordi ytelsen er unntatt. C får dermed heller ikke fradrag for inngående merverdiavgift for ytelsen han har kjøpt av B. C selger fortsatt en avgiftspliktig ytelse, og må kreve inn merverdiavgift fra forbrukeren. Med samme tall som i eksempelet over vil den totale avgiften dermed bli (100 fra A + 200 fra C=) kr. 300 når Bs virksomhet er unntatt merverdiavgift.

Som nevnt blir merverdiavgiften betalt fra B til A en avgiftsbelastning for B. Med andre ord blir den en driftsomkostning, som øker produksjonskostnaden for Bs ytelser. Prisen på ytelsen fra B til C ville trolig økt som følge av dette, og C ville måtte øke sin pris til forbrukeren. Det oppstår dermed en ytterligere avgiftskumulasjon fordi det betales merverdiavgift av avgiften B ikke kunne fradragsføre.

Avgiftskumulasjonen er uheldig, fordi det fører til ulik avgiftsbelastning for like ytelser. Ytelser som selges i det første eksempelet i punkt 11.1 vil ha lavere produksjonskostnader enn i eksempelet med et unntatt ledd.

## **11.3 Avgiftskumulasjon ved sammensatte ytelser**

### **11.3.1 Utgangspunkt**

Vurderingstidspunktet for retten til fradrag for inngående merverdiavgift er anskaffelsestidspunktet, jf. Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp-dommen) avsnitt 44. Ved produksjon av en enkel sammensatt ytelse som et syltetøyglass, er det utvilsomt at det ved anskaffelse av f.eks. bær til syltetøyet skal tas hensyn til at syltetøyglasset vil være merverdiavgiftspliktig. Inngående merverdiavgift for kjøp av bærene er dermed fradragsberettiget, jf. mval. § 8-1. Det samme må gjelde for mer kompliserte sammensatte ytelser. Dersom det er klart at en delytelse skal inngå i en sammensatt ytelse, må det dermed være avgjørende for fradragsretten om den sammensatte ytelsen er avgiftspliktig eller unntatt.

Noen ganger blir det fastslått at en delytelse skal inngå i en sammensatt ytelse senere enn anskaffelsestidspunktet for kostnader til delytelsen. Dette har vært tilfelle i de nevnte dommer i denne oppgaven. Hovedytelseslæren eller nødvendig- og integrertlæren har i dommene ført til at delytelsene går fra å være avgiftspliktige til unntatte, eller omvendt.

Regus-dommen illustrerer hovedytelseslærens innvirkning for fradragssiden. I dommen kom lagmannsretten frem til at hovedytelsen var eiendomsutleie, og at dermed også kontortjeneste

skulle anses som en unntatt tjeneste etter mval. 1969 § 5 a. Dermed falt også fradragsretten for kontortjenestene bort, jf. § 8-1.

### **11.3.2 Avgiftspliktig delytelse inngår i unntatt sammensatt ytelse**

Dersom en avgiftspliktig delytelse inngår i en unntatt sammensatt ytelse, har den næringsdrivende vanligvis krevet fradrag for kostnadene til delytelsen. Når det likevel ikke skal beregnes utgående merverdiavgift for ytelsen oppstår det en asymmetri. I denne situasjonen legger Wroldsen til grunn at varen eller tjenesten må beregnes merverdiavgift for etter mval. §§ 3-21 og 3-22<sup>17</sup>. Bestemmelsene gjelder der en ytelse «tas ut fra den registrerte eller registreringspliktige virksomheten», jf. §§ 3-21 og 3-22. Når en avgiftspliktig ytelse skal inngå i en sammensatt unntatt ytelse passer det godt med ordlyden at den «tas ut» av den registreringspliktige delen av virksomheten.

Virkningen av §§ 3-21 og 3-22 er at fradragene som er gitt for inngående merverdiavgift nulles ut med ny utgående merverdiavgift. Bestemmelsene ivaretar på den måten symmetrihensynet ved å hindre at det gis fradrag for ytelser det ikke skal beregnes merverdiavgift av. Symmetrihensynet ivaretas godt ved at §§ 3-21 og 3-22 brukes når en avgiftspliktig delytelse inngår i en unntatt sammensatt ytelse.

Dersom det oppgis uriktig merverdiavgift i salgsdokumentasjon kommer mval. § 11-4 til anvendelse. Etter denne bestemmelsen skal uriktig fakturert merverdiavgift betales til staten. I utgangspunktet gjelder bestemmelsen i situasjonen der en avgiftspliktig delytelse faktureres separat, men skulle vært fakturert som del av en unntatt sammensatt ytelse. Siden oppgaven kun skal gi en kort gjennomgang av fradragssiden av sammensatte ytelser, avgrenses det mot problemstillingene knyttet til mval. § 11-4.

### **11.3.3 Unntatt delytelse inngår i avgiftspliktig sammensatt ytelse**

Wroldsen poengterer også at det ikke finnes noen omvendt uttaksrett<sup>18</sup>. I den motsatte situasjonen – at en unntatt delytelse inngår i en avgiftspliktig sammensatt ytelse, blir resultatet derfor annerledes. Den næringsdrivende har ikke rett til å fradragføre inngående

---

<sup>17</sup> Wroldsen, Markus D., «Merverdiavgift og sammensatte ytelser: De forskjellige smittereglene», Revisjon og Regnskap, 2015 nr. 5 s. 66.

<sup>18</sup> Wroldsen, Markus D. *ibid.*

merverdiavgift knyttet til den unntatte delytelsen på et senere tidspunkt, selv om det blir klart at delytelsen skal inngå i en avgiftspliktig sammensatt ytelse.

Når den inngående merverdiavgiften ikke kan fradragsføres oppstår det en asymmetri. Som vist ovenfor i punkt 11.2 vil asymmetrien også innebære en avgiftskumulasjon.

## **12. Konklusjon og de lege ferenda**

### **12.1 Oppsummering og konklusjon om hovedytelseslæren**

Jeg har allerede konkludert med at hovedytelseslæren i EUs avgiftsrett ikke gjelder direkte i norsk rett, men som et tolkningsmoment for finansunntaket i mval. § 3-6. Hovedytelseslæren etter norsk rett er dermed en selvstendig hovedytelseslære.

Jeg har også konkludert med at underrettene legger til grunn at hovedytelseslæren gjelder generelt i norsk avgiftsrett. Avgiftsmyndighetene har inntatt samme standpunkt som underrettene. Høyesterett har ikke tatt standpunkt til hovedytelseslæren etter Sundal Collier-dommen. På den annen side har Høyesterett heller ikke tilbakevist at det gjelder en generell hovedytelseslære i norsk avgiftsrett.

I lys av at legalitetsprinsippet som vist får liten betydning for anvendelse av en generell hovedytelseslære, er det nærliggende å konkludere med at hovedytelseslæren gjelder generelt i norsk avgiftsrett etter prejudikatet fra Sundal Collier-dommen. Konklusjonen er imidlertid usikker, fordi det kun foreligger ett prejudikat fra Høyesterett på området.

Siden Høyesterett i Norwegian Claims Link-dommen legger til grunn at nødvendig- og integrertlæren fortsatt gjelder, og dommen er avsagt etter Sundal Collier-dommen, må det også konkluderes med at hovedytelseslæren gjelder ved siden av nødvendig- og integrertlæren. De to fremgangsmåtene gir kan gi ulike resultater, og konklusjonen må derfor innebære at nødvendig- og integrertlæren gjelder der det ikke kan påvises én hovedytelse, og det likevel er naturlig at ytelsene anses som en sammensatt ytelse.

### **12.2 De lege ferenda**

#### **12.2.1 Statens proveny**

Både hovedytelseslæren og nødvendig- og integrertlæren springer ut fra prinsippet om at ytelser ikke skal deles opp dersom det er økonomisk unaturlig. Innføringen av en generell

hovedytelseslære vil derfor trolig ikke medføre at flere ytelser enn tidligere anses som sammensatte.

Som vist i oppgaven knytter hovedytelseslæren seg som oftest til rekkevidden av unntakene i merverdiavgiftsloven. Når man vurderer om hovedytelsen i omsetningen er omfattet av et unntak, vil unntakene trolig oftere komme til anvendelse, enn når det vurderes om sluttproduktet i sin helhet omfattes av unntaket. Innføring av en generell hovedytelseslære vil dermed trolig ha negativ betydning for statens proveny fra merverdiavgiften.

Provenyhensynet tilsier derfor at det ikke burde blitt innført en generell hovedytelseslære i norsk rett.

### **12.2.2 Betydning for fradragssiden**

Innføringen av en generell hovedytelseslære kan som nevnt føre til at flere sammensatte ytelser anses som unntatte i sin helhet. Uttaksreglene i mval. §§ 3-21 og 3-22 løser delvis problemet med asymmetri, ved at evt. fradrag for inngående merverdiavgift «nulles ut» med en utgående merverdiavgift, jf. punkt 11.3.2.

Som vist i eksempelet i punkt 11.2 vil det likevel gi asymmetri i senere ledd, dersom det neste leddet i rekken er avgiftspliktig og ikke kan fradragføre den unntatte ytelsen. Flere unntatte ytelser vil dermed føre til mer asymmetri.

Symmetrihensynet tilsier derfor at det ikke burde blitt innført en generell hovedytelseslære i norsk rett.

### **12.2.3 Forutberegnelighet for avgiftssubjektene**

Forutberegnelighet er et viktig hensyn i merverdiavgiftsretten. Merverdiavgiftsloven omfatter en rekke avgiftssubjekter med relativt lav omsetning, som bør kunne beregne merverdiavgift uten omfattende juridisk bistand. Rettstilstanden på området for sammensatte ytelser er uklar, og det er ikke enkelt å orientere seg i rettskildene som gir rettsgrunnlag for hovedytelseslæren. Det gir dårlig forutberegnelighet for avgiftssubjektene.

Som nevnt i punkt 11.3, vil avgiftssubjektet i verste fall miste fradragretten for avgiftspliktige ytelser dersom de ikke kommer frem til riktig konklusjon. I flere av de nevnte dommene i denne oppgaven er det etterberegnet store summer med merverdiavgift. Den



manglende forutberegneligheten på området kan dermed få store konsekvenser for den enkelte.

Forutberegnelighetshensynet tilsier derfor at hovedtelseslæren enten burde kodifiseres, eller klargjøres ytterligere i Høyesterett.

#### **12.2.4 Systembetragtninger**

Det er ingen tvil om at hovedtelseslæren gjelder for unntaket for finanstjenester i mval. § 3-6. Som nevnt i punkt 3.3 er harmoniseringen med EU-retten på finansområdet begrunnet av konkurransehensyn. Jeg kan ikke se at konkurransehensynene gjør seg gjeldene på områdene for de andre unntaksbestemmelsene. Isolert sett kan det tale for at hovedtelseslæren ikke burde gjelde generelt i avgiftsretten.

På den annen side gir det en dårlig sammenheng i merverdiavgiftssystemet dersom det er ulike regler for hvordan man identifiserer et omsetningsobjekt og avgjør om det er avgiftspliktig. Dersom hovedtelseslæren begrenses til området for finansunntaket, vil det innebære at to relativt like avtaler behandles ulikt, fordi den ene avtalen delvis gjelder unntatte finanstjenester. Det gir et mer usammenhengende og vanskeligere avgiftssystem, enn dersom det er samme fremgangsmåte for alle avtaler.

#### **12.2.5 Konklusjon de lege ferenda**

Hovedtelseslæren kan som vist gi resultater som fremstår gode og naturlige for forbrukerne og næringsdrivende. For å sikre forutberegneligheten er det imidlertid behov for ytterligere behandling i Høyesterett, eller eventuelt kodifisering av hovedtelseslæren og dens forhold til nødvendig- og integrertlæren.

# Litteraturliste

## **Lover**

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven 1969 eller mval. 1969)

Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven eller mval.)

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

## **Direktiver**

Rdir.77/388/EØF (Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag)

Rdir. 2006/112/EF (Rådets direktiv om det fælles merværdiafgiftssystem)

## **Forskrift**

Forskrift 12. desember 2017 nr. 2189, Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2018 (kap. 5521 post 70).

## **Forarbeider**

Ot.prp. nr. 2 (2000-01) s. 195.

Ot.prp. nr. 76 (2008-09) s. 54.

Prop. 1 S, Statsbudsjettet 2018.

## **Uttalelser**

Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 punkt 4.

## **Norsk rettspraksis**

Rt. 2004 s. 2000 (Geelmuyden.Kiese)

Rt. 2009 s. 1632 (Sundal Collier/Carnegie)

Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp-dommen)

Rt. 2012 s. 1547 (Norwegian Claims Link)

Rt. 2014 s. 486 (Polaris Media)

LB-2004-45797 (Veidekke)

LG-2004-10761 (Cobra Club)

LB-2008-184780 (Grieg Investor)

LB-2011-179629 (Regus)

LB-2012-52697 (Skandinavisk Helseservice)

## **ECJ rettspraksis**

C-308/96 og C-94/97 (Madgett og Baldwin)  
C-349/96 (Card Protection Plan Ltd)  
C-41/04 (Levob)  
C-453/05 (Volker Ludwig)  
C-44/11 (Deutsche Bank)  
C-117/11 (Purple Parking/Airparks Services)

### **Litteratur**

Eriksen, Nils; Grønlie, Jørgen, «Merverdiavgiftsbehandling av sammensatte ytelser», *Revisjon og Regnskap*, 2012, nr. 8 s. 58-61.

Jensen, Dennis R., *Merværdiafgiftspligten*, (København 2004).

Skattedirektoratet, *MVA-håndboken* 2007, 2010, 2012 og 2018.

Wroldsen, Markus D., «Merverdiavgift og sammensatte ytelser: De forskjellige smittereglene», *Revisjon og Regnskap*, 2015 nr. 5 s. 63-67.