

**Merverdiavgiftsrettslige spørsmål knyttet til
omsetning av sammensatte ytelser –
Hovedytelsen og beregningsgrunnlaget**



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 726
Leveringsfrist: 25.11.2010

Til sammen 17.999 ord

25.11.2010

Innholdsfortegnelse

| | | |
|-----------------|---|-----------------|
| <u>1</u> | <u>INNLEDNING</u> | <u>A</u> |
| 1.1 | Oppgavens tematikk og bakgrunn | A |
| 1.2 | Merverdiavgiftssystemet | B |
| 1.3 | Presiseringer og avgrensninger | C |
| 1.4 | Rettskildesituasjonen | E |
| 1.4.1 | Merverdiavgiftslovens historiske utvikling | E |
| 1.4.2 | Behandlingen av de sammensatte ytelser i Merverdiavgiftsloven 2009 | F |
| 1.4.3 | EU-retten | F |
| 1.4.4 | Hensyn | H |
| 1.4.4.1 | Prinsippet om at like ytelser skal behandles likt, herunder separat avgiftsbehandling | H |
| 1.4.4.2 | Provenyhensyet | H |
| 1.4.4.3 | Fjerning av omsetningshindringer for særlig samfunnsnyttige ytelser | H |
| 1.4.4.4 | Kontrollhensynet | I |
| 1.5 | Videre fremstilling | J |
| <u>2</u> | <u>INNLEDENDE VURDERINGER</u> | <u>K</u> |
| 2.1 | Sammenhengen mellom de ulike smittereguleringene | K |
| 2.2 | Formalistisk eller konkret vurdering av hva som inngår i en avtale? | O |
| 2.3 | Smitteeffekt begrenset til selgers kostnader? | U |
| 2.3.1 | Kostnadsbegrepets innhold | U |
| 2.3.2 | Smitteeffekt for tilleggsetelser | V |
| 2.3.3 | Tilleggsetelsesbegrepets rettslige plassering | W |
| <u>3</u> | <u>SAMMENSATT YTELSE</u> | <u>W</u> |
| 3.1 | Avtalevilkåret | X |
| 3.2 | EU-rettens løsning av spørsmålet | X |

| | | |
|-----------------|--|------------------|
| 3.3 | Norsk rettspraksis | Ø |
| 3.3.1 | Integrert og nødvendig | Ø |
| 3.3.2 | Naturlig på grunn av den nære sammenheng | AA |
| 3.4 | Sammenfattende vurdering av rettstilstanden | DD |
| 3.5 | Vurdering av regelens egnethet | FF |
| 3.6 | Regelens utilstrekkelighet | GG |
| <u>4</u> | <u>HOVEDYTELSESVURDERINGEN</u> | <u>HH</u> |
| 4.1 | Vurderingsgrunnlaget – kjøpers primærformål | II |
| 4.2 | Metodisk behandling av kjøpers primærformål | JJ |
| 4.3 | Avsluttende bemerkninger | NN |
| <u>5</u> | <u>OBJEKTIV BEGRENSNING I ADGANGEN TIL INNTA YTELSER I BEREGNINGSGRUNNLAGET</u> | <u>NN</u> |
| 5.1 | Generell objektiv nødvendighetsbegrensning | OO |
| 5.2 | Det nærmere innhold i nødvendighetsbegrensningen | QQ |
| 5.2.1 | Ytelser unntatt avgift av samfunnsmessige hensyn, som hovedsakelig leveres av offentlige institusjoner | SS |
| 5.2.2 | Øvrige ytelser unntatt avgift av samfunnsmessige hensyn | TT |
| 5.2.3 | Ytelser unntatt avgift av beregningstekniske grunner | UU |
| 5.2.4 | Oppsummering - provenyehensynets innvirkning på smitteeffekten ved avgiftsunntatte ytelser | WW |
| 5.3 | Vurdering av nødvendighetskravets styrke | WW |
| <u>6</u> | <u>YTELSER UTEN EGEN SMITTEBESTEMMELSE</u> | <u>WW</u> |
| 6.1 | Finansielle tjenester | XX |
| 6.2 | Ytelser levert utenfor avgiftsområdet | YY |
| <u>7</u> | <u>AVSLUTTENDE KOMMENTARER</u> | <u>ZZ</u> |

| | | |
|------------|--|-----------|
| 7.1 | Hensynet til forutberegnlighet | ZZ |
| 7.2 | Hensynet til at like ytelser behandles likt | ÆÆ |
| 7.3 | Forenklingshensyn | ÆÆ |
| 7.4 | Avsluttende vurdering | ØØ |

LITTERATURLISTE **ÅÅ**

| | | |
|------------|-----------------------------------|------------|
| 7.5 | Lærebøker | ÅÅ |
| 7.6 | Artikler | ÅÅ |
| 7.7 | Uttalelser. skriv, BFU etc | ÅÅ |
| 7.8 | Øvrige kildehenvisninger | AAA |
| 7.8.1 | Lover | AAA |
| 7.8.2 | Forarbeider | AAA |
| 7.8.3 | Høyesterettspraksis | AAA |
| 7.8.4 | Underrettspraksis | AAA |
| 7.8.4.1 | Lagmannsrett | AAA |
| 7.8.4.2 | Tingrett | BBB |
| 7.8.5 | Klagesaker | BBB |
| 7.8.6 | Internasjonal praksis | BBB |

1 Innledning

1.1 Oppgavens tematikk og bakgrunn

Denne oppgaven behandler i hvilken utstrekning det er adgang til å fravike merverdiavgiftsrettens utgangspunkt om separat avgiftsbehandling for hver ytelse, basert på at ytelsene leveres i nær tilknytning til annen ytelse med ulik avgiftsmessig status. Herunder behandles spørsmålet om hvilken av de leverte ytelser som anses bestemmende for avgiftsplikten.

Det foreligger ingen legaldefinisjon av uttrykket sammensatte ytelser, og begrepet er heller ikke konsekvent benyttet i praksis for de problemstillinger begrepet er ment å favne over. I teori og praksis er spørsmålsstillingene også omtalt som et spørsmål om det foreligger ”tilknyttede ytelser” eller ”tilleggsytelser” til hovedytelsen, eller om en ytelse er å anse som en ”omkostning”, eller skal medtas i ”beregningsgrunnlaget” for en hovedytelse. Resultatet av at det anses å foreligge en sammensatt ytelse kalles gjerne ”smitteeffekten”

Ved kartleggingen av reglene for de sammensatte ytelser reiser det seg to hovedproblemstillinger. Først og fremst må det tas stilling til *når* en sammensatt ytelse anses å foreligge. I det følgende vil den førstnevnte problemstilling hovedsakelig bli omtalt som et spørsmål om hvorvidt en ytelse inngår i en annens *beregningsgrunnlag*. Formuleringen kan fremstå som noe kunstig da enkelte ytelser ikke er gjenstand for beregning av merverdiavgift. Betegnelsen fremstår likevel som mer presis, da uttrykket gir anvisning på den rettslige følge reglene medfører. Dette som en motsetning til uttrykket ”sammensatt ytelse”, som leder tanken hen mot en koordinering av ytelsenes avgiftsplikt.

Videre må det avgjøres *hvilken ytelse* som skal anses å være bestemmende for avgiftsplikten når det foreligger en sammensatt ytelse. Sistnevnte problemstilling vil bli betegnet som et spørsmål om hva som er *hovedytelsen* ved leveringen.

Når spørsmålene omtales under ett benyttes uttrykket *sammensatte ytelser*, fordi begrepet nettopp gir uttrykk for avviket fra avgiftssystemets hovedregel om separat avgiftsbehandling. I motsetning til begrepet ”tilknyttede ytelser” holder begrepet også åpent hvilken ytelse som er å anse som hovedytelsen ved leveringingen.

Begrepet *ytelse* er ikke benyttet i merverdiavgiftslovgivningen, men brukes i det følgende som et samlebegrep som omfatter begrepene *varer* og *tjenester*.

Ved omtale av *reglene* som regulerer forholdene, benyttes uttrykket *smitteregele*. Reglens resultat betegnes som *smitteeffekten*.

1.2 Merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en av statens største inntektskilder, med et anslått proveny i 2010 på 190 milliarder kroner. Avgiften er transaksjonsbasert, og beregnes i hovedsak ved en hver form for omsetning, uttak eller innførsel av varer eller tjenester innen norsk territorium. Avgiften kreves inn av næringsdrivende selger/importør ved hvert transaksjonsledd. For å unngå kaskadeeffekter av avgiften er den næringsdrivende innrømmet fradragrett for egen innbetalt avgift.

Av samfunnsmessige hensyn blir det operert med et delvis artsdifferansiert provenyssystem. For den store majoritet av varer og tjenester skal det beregnes avgift etter normal sats, tilsvarende 25 % av bruttovederlaget, mens det for enkelte varer og tjenester, positivt angitt i mval kap 5 og §§ 6-1 flg, er fastsatt en redusert sats eller en null-sats. Enkelte ytelser er videre unntatt fra merverdiavgiftens virkeområde i medhold av mval kap 3, og skal følgelig heller ikke avgiftsberegnes.

For å muliggjøre en slik artsdifferansiert avgiftsbehandling, beregnes totalt skyldig avgift for et avgiftssubjekt etter den indirekte subtraksjonsmetode. Inngående og utgående avgift beregnes *separat* for hver enkelt ytelse, og summeres opp ved avgiftsterminens slutt. Enkelte ytelsers sammensatte karakter gjør imidlertid at det kan oppstå spørsmål ved om avgiftsbehandlingen skal foretas separat for de enkelte elementer, eller om tilknytningens art tilsier at de bør undergis en samlet

avgiftsbehandling. Spørsmålets aktualitet gjør seg særlig gjeldende når de leverte ytelser separat vurdert skal undergis en differensiert avgiftsbehandling. Praksis er helt klar på at ved såkalte sammensatte ytelser skal avgiftsstatusen smitte over fra en av ytelsene til øvrige. Når dette skal skje, og i hvilken utstrekning fremstår derimot som uavklart. Vi er her inne i kjerneområdet for problemstillingen ovenfor betegnet som spørsmål knyttet til sammensatte ytelser.

Merverdiavgiftens system er basert på et selvdeklarasjonsprinsipp hvor avgiftssubjektene selv beregner utgående avgift på sine ytelser. Myndighetene foretar deretter kontroll ved stikkprøver i form av bokettersyn. Har avgiftssubjektet innrapportert feil avgiftsbelastning, kan myndighetene etterberegne avgiften ved skjønn, jfr mval § 55. Som nevnt over, er avgiftssubjektet ansvar i utgangspunktet begrenset til oppkreving av avgiften fra kjøper, og skal ikke selv betale avgift for å selge ytelsen. I de fleste tilfeller hvor myndighetene etterberegner avgiften, vil imidlertid avgiftssubjektet avtalerettslig ha innrettet seg slik at han er avskåret fra en etterfølgende innkreving fra kjøper. Utgiftene til den skjønnsfastsatte avgiften vil således påføres selger i sin helhet. Sammenholdt med at etterberegnet avgift også kan være ledsaget av straffesanksjoner iht mval § ..., kan konsekvensene for feilaktig avgiftsberegning hos avgiftssubjektet være betydelige.

Formålet med oppgaven i det følgende er å gi en deskriptiv fremstilling av reglene som skal legges til grunn ved avgjørelsen om det foreligger en sammensatt ytelse, samt deres nærmere innhold. Videre gis en nærmere beskrivelse av den metodiske løsning som må legges til grunn ved løsning av problemstillingene på grunn av deres kasuistiske behandling.

1.3 Presiseringer og avgrensninger

I hovedsak skal det beregnes avgift ved en hver omsetning, uttak og innførsel av varer eller tjenester¹, og det vil som hovedregel være de samme spørsmål som gjør seg gjeldende innen samtlige tema.. Merverdiavgiftsloven oppstiller imidlertid ulike bestemmelser til avgjørelse av spørsmålet, basert på hva slags transaksjonsform som

¹ Jfr mval kap 11, jfr § 1-3 første ledd, bokst a, jfr bokst b og c.

foreligger. En behandling av samtlige transaksjonsformer innenfor oppgavens rammer vil nødvendigvis måtte gå på bekostning av dybden i behandlingen. Tema for oppgaven vil begrenses til å omhandle *omsetningstilfellene*, da det er her det i praksis har vist seg vanskeligst å opprette klare retningslinjer. Spørsmål knyttet til uttak og innførsel vil derfor ikke bli behandlet. Det skal imidlertid bemerkes at det i flere tilfeller kan være grunnlag for å benytte de nedenfor omtalte regler analogisk på innførsels- og særlig uttakssituasjonene.

Lovgiver har i enkelte tilfelle lagt et hovedytelsesprinsipp til grunn for *klassifiseringen av den enkelte ytelse*². En slik vurdering vil i utgangspunktet ha mye til felles med den sentrale problemstilling i oppgaven her, ved at de samme hensyn i stor grad gjør seg gjeldende. I praksis er det imidlertid både lagt til grunn en til dels friere vurdering ved avgjørelsen av slike spørsmål³, samt tidvise sterkt avvikende avgjørelsestema⁴. Da spørsmålenes avgjørelsestema således ikke fremstår som samsvarende med oppgavens hovedtema, er det ikke grunnlag for å gå nærmere inn på regler knyttet til kategoriseringen av de enkelte ytelser i det følgende.

Det skal imidlertid bemerkes at en slik vurdering fritatt for de generelle prinsipper som ellers gjør seg gjeldende innen temaet, ikke nødvendigvis medfører det beste resultat. Se eks Rt-2005-1550. Det kan også stilles spørsmålsteget ved om foreningen av spørsmålet om en ytelses klassifisering med en hovedytelsesdrøftelse medfører en lovgivningsteknisk heldig løsning. Generelt vil det være pedagogisk gunstig å dele opp to forskjellige spørsmål til separat behandling, fremfor å behandle dem under ett. Det skal videre bemerkes at en i praksis også vil finne tilfeller hvor disse spørsmålene er gitt en forent behandling, uten at dette fremstår som tilsiktet eller er nærmere begrunnet⁵.

² Se ot.prp.nr.1 (2003-2004) pkt 19.1.5.2 / ot.prp.nr.2 (2000-2001)s.59-60 hvor hovedytellessynspunkter legges til grunn for avgjørelsen av hva som er persontransport

³ Se eks Rt-2005-1550 avsn.45

⁴ Se eks mval § 3-11 (2) bokst b, jfr mva-håndboken kap 3-11.3.2, hvor ytelsenes økonomiske verdi alene er bestemmende for vurderingen.

⁵ Se eks LB-2008-97733 s. 7 (spørsmålet om hva som utgjør én ytelse og meglerbegrepets innhold drøftes under ett), samt EF-domstolens sak C-2/95 (SDC) avsnitt 61-68 (spørsmålet om hva som utgjør én ytelse og transaksjonsbegrepets innhold drøftes under ett).

Ved at tilleggsytelsen skifter avgiftsmessig status, oppstår også spørsmålet om hvordan *fradragsretten* for inngående avgift knyttet til tilleggsytelsen skal behandles. Spørsmål knyttet til fradrag faller imidlertid utenfor oppgavens tema og vil ikke bli behandlet. Likeledes må det og avgrenses mot den nærmere tilordning av vederlaget til de enkelte ytelser når det *ikke* anses å foreligge en sammensatt ytelse. Av plassmessige hensyn avgrenses det også mot det tilgrensende spørsmål om *levering av tilknyttet tjeneste fra tredjemann til kjøper*.

I det følgende behandles ikke regler om *beregningsgrunnlagets øvrige bestanddeler*, jfr mval § 4-2 første ledd bokst a-c, samt annet og tredje ledd, eller alternative utregningsmetoder for beregningsgrunnlaget, jfr mval § 4-8. Disse regler vil kun bli behandlet i den grad de kan være til støtte for forståelsen av temaet behandlet i oppgaven. For flere av ytelsene *fritatt* for avgift er det videre oppstillet egne forskriftsbestemmelser for løsning av smittespørsmålet⁶. Da disse er spesielt gjeldende og ikke sier noe om den generelle regel, avgrenses det også mot behandling av disse.

1.4 Rettskildesituasjonen

I det følgende tillegges rettskildene den vekt som fremkommer av Eckhoffs rettskildelære. Det kan hevdes at det innen merverdiavgiftsretten har vært en sterk tendens til å tillegge forvaltningspraksis og øvrige myndighetsuttalelser en rettskildemessig vekt ut over det som fremkommer av den ordinære rettskildelære. Adgangen til å tillegge myndighetspraksis en slik øket vekt ble imidlertid avvist Rt-2003-1821 (Hunsbedt Racing), Avgjørelsen er gitt tilslutning også i senere dommer⁷. Det legges derfor til grunn at den ordinære rettskildelære er gjeldende også innen merverdiavgiftsretten. I fremstillingen av rettskildesituasjonen i det følgende begrenser jeg meg til å behandle de rettskildemessige særtrekk som gjør seg gjeldende ved løsningen av spørsmålene om sammensatte ytelser.

1.4.1 Merverdiavgiftslovens historiske utvikling

Merverdiavgiftssystemet er behandlet i lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr 58. Loven er i hovedsak en teknisk revidert utgave av lov om merverdiavgift av 19. juni

⁶ FOR-2009-12-15-1540 § 6-2 flg

⁷ Se eks Rt-2005-951 (Porthuset)

1969 nr 66⁸ med tilhørende forskrifter. Forarbeider og praksis knyttet til den tidligere lov, er derfor fortsatt av interesse.

1.4.2 Behandlingen av de sammensatte ytelser i Merverdiavgiftsloven 2009

Reglene om beregningsgrunnlagets innhold er undergitt en *to-leddet kasuistisk behandling* i merverdiavgiftsloven. Reglernes oppbygning er kasuistisk i den forstand at dersom hovedytelsen er en ytelse som er merverdiavgiftspliktig, vil merverdiavgiftsloven §§ 4-1 og 4-2 være bestemmende for forholdet. Dersom hovedytelsen er unntatt fra merverdiavgiftslovens virkeområde i henhold til bestemmelsene i kap 3, oppstiller bestemmelsene i kapittel 3 egne regler for hvordan forholdet er å bedømme⁹. Bestemmelsene er av lovgiver gitt en tidvis sterkt ulikartet ordlyd, slik at det ikke kan legges til grunn at reglernes innhold vil være fullt ut sammenfallende. Hovedsakelig vil det imidlertid være de samme hensyn som ligger til grunn for reglene. Unntaket er provenyehensynet som vil tale for en utvidet bruk av smittebestemmelsen i medhold av § 4-2, og for en innskrenkende forståelse av smitteregler som går andre veien.

Med betegnelsen to-leddet kasuistisk menes at det foreligger kasuistiske forskjeller i to ledd. Først hovedsondringen mellom de avgiftspliktige ytelser, og de avgiftsfrie tjenester. Deretter foretas en ny sondring mellom de enkelte avgiftsfrie tjenester.

1.4.3 EU-retten

Merverdiavgiftsretten er utenfor samarbeidsområdene etter EØS-avtalen, slik at praksis fra EU-domstolen i utgangspunktet ikke har bindende virkning for Norge, men kun har rettslig relevans i form av sin argumentasjonsverdi¹⁰. I forarbeidene uttales at ved fortolkningen av unntakene fra merverdiavgift, vil harmoniseringssynspunkter være av sentral betydning for å unngå konkurransevridninger. I Carnegie/ABG-dommen legger Høyesterett også stor vekt på EU-domstolens tolkninger ved forståelsen av merverdiavgiftsunntaket for de finansielle tjenester. Retten uttaler at det er praksis ved EU-domstolen som vil få *størst betydning* ved det tilsvarende avgiftsunntak i Norge. På

⁸ Se Ot.prp.nr. 76 (2008-09) s 5

⁹ jfr eksempelvis §§ 3-2 – 3-5's andre ledd, § 3-7 første og annet ledd eller § 3-9 første ledd

¹⁰ Gjems-Onstad "Lærebok i merverdiavgift" 2005 s 40

bakgrunn av at uttalelsen ble avgitt i forbindelse med fortolkning av unntaket *for finansielle tjenester*, må det imidlertid først vurderes om utsagnet har overføringsverdi også ved vurderingen av EU-rettens vekt ved fortolkningen av de øvrige unntak.

Det må først tas stilling til om uttalelsen er begrenset til å gjelde for de finansielle tjenester, eller om synspunktet må anses å gjelde for unntatte ytelser generelt. Ved vurderingen av om den økede vekt skal anses å gjelde generelt, må det tas utgangspunkt i rettens begrunnelse for å tillegge EU-retten øket vekt. Retten viser her til forarbeidenes uttalelse på side 124 om at reglene skal forstås sammenfallende med EU-retten. Av forarbeidene fremkommer det imidlertid i pkt 7.1.3.5. at harmoniseringssynspunktene gjelder generelt ved fortolkning av tjenestebegrepene. De finansielle tjenester er riktignok særskilt trukket frem, men det er intet i forarbeidene som tilsier at dette medfører antitetisk at harmoniseringssynspunktet ikke gjør seg gjeldende for de øvrige tjenester. Rettens uttalelse om at EU-retten er av økt betydning ved fortolkning av unntaket for finansielle tjenester, må derimot sees på bakgrunn av at det er finansielle tjenester som er tema for dommen, og må tillegges begrenset betydning ut over dette. At EU-retten skal gis økt betydning ved fortolkning av unntakene *generelt*, støttes videre av at et ensartet system for utvidelse av beregningsgrunnlaget er med å bygge opp under hensynet til at merverdiavgiftssystemet skal være enkelt å praktisere.

Videre må det tas stilling til om man kan tillegge EU-retten den samme vekt ved tolking av regler om *utvidelse av beregningsgrunnlaget*, som ved *avgrensning av unntakene*. I utgangspunktet er reglene om utvidelse av beregningsgrunnlaget en beregningsteknisk regel som knytter seg til oppbygningen av merverdiavgiftssystemet som sådan, og ikke direkte til det enkelte avgiftsunntak. Dette tilsier isolert sett at EU-retten ikke skal tillegges øket vekt ved tolkingen. Spørsmålet må imidlertid sees i sammenheng med den funksjon reglene om utvidelse av beregningsgrunnlaget har, ved at reglene medfører henholdsvis en *konkret* begrensnings eller utvidelse av avgiftsunntakenes rekkevidde. Hensynet til harmonisering av regelverket og likestilt konkurransesituasjon for norske bedrifter taler således klart for at den økede vekt gis analogisk anvendelse også på reglene for utvidelse av beregningsgrunnlaget. Oppsummeringsvis må det således legges til grunn at forståelsen av de tilsvarende spørsmål innen EU-retten, også

vil være av stor ved fortolkningen av spørsmålene knyttet til sammensatte ytelser i norsk internrett.

1.4.4 Hensyn

Da lovens forarbeider i svært liten grad behandler det materielle innhold av smittereglene, vil hensynene bak regelen spille en stor rolle ved fastleggingen av reglenes innhold. Det gis derfor innledningsvis en fremstilling av de hensyn som særlig gjør seg gjeldende ved løsning av spørsmålene.

1.4.4.1 Prinsippet om at like ytelser skal behandles likt, herunder separat avgiftsbehandling

Det er et generelt prinsipp innen merverdiavgiftsretten at like ytelser skal underlegges en lik avgiftsbehandling¹¹. Prinsippet gir seg utslag både ved at avgiftsbehandlingen skal være lik, uavhengig av *hvem* som selger ytelsen, og ved at en ytelses avgiftsplikt i utgangspunktet skal vurderes uavhengig av ytelser som leveres sammen med ytelsen. Prinsippet er blant annet begrunnet i konkurransemessige hensyn. Et underforstått mål med oppgaven i det følgende er å vurdere hvilket utslag prinsippet har i praksis, vurdert på bakgrunn av de øvrige hensyn beskrevet under.

1.4.4.2 Provenyhensyet

Merverdiavgiftens eneste funksjon er å skaffe inntekter til staten. Det grunnleggende hensyn innen merverdiavgiftsretten er derfor hensynet til at det skapes et positivt proveny. Ved tvilsspørsmål vil hensynet således alltid tale for at den løsning som medfører et høyest mulig proveny legges til grunn.

1.4.4.3 Fjerning av omsetningshindringer for særlig samfunnsnyttige ytelser

Merverdiavgiften vil i mange tilfelle medføre en omsetningshindring, ved at ytelsene blir dyrere for kjøper hvor han ikke har rett til fradrag for inngående avgift. Som vist over er enkelte ytelser gitt en avvikende avgiftsbehandling, herunder unntatt for avgiftsberegning. I forarbeidene er unntakene hovedsakelig begrunnet med beregningstekniske og konkurransemessige hensyn. Unntakenes tematiske likhet indikerer imidlertid at også hensynet til en økt omsettelighet for enkelte ytelser har

¹¹ Se blant annet Gjems-Onstad/Kildal 2005 s 34 flg

virket inn ved vurderingen. I forarbeidene til den svenske merverdiavgiftsloven fremkommer dette tydeligere. I prop 1989/90:111 s 107 uttaler statsråden at ”undantaget ... bör omfatta sådan vårdverksamhet som ligger *innan de allmänpolitiska målsättningarna* för vilka typer av vård som bör ha *stöd från samhället*” (min utheving).

I de norske forarbeidene fremkommer ikke synspunktet direkte. Dette må antageligvis sees i sammenheng med at utredningsorganet for merverdiavgiftsloven oppfattet sitt mandat begrenset til å redegjøre for avgiftssystemet *systemtekniske utforming*, og ”bare i mindre utstrekning knyttet bemerkninger til om det av andre grunner anses ønskelig å holde en særskilt tjenesteytelse utenfor det avgiftspliktige området”¹². Synspunktet fremkommer imidlertid mer eller mindre direkte i flere sammenhenger i tilknytning til de ulike avgiftsunntak¹³. At unntakene har en subsidiepreget begrunnelse uttales videre direkte i forarbeidene til merverdiavgiftsloven av 1969¹⁴. Sammenfatningsvis må det imidlertid anses å være et uttalt formål å ikke begrense omsetteligheten for særlige samfunnsnyttige ytelser.

1.4.4.4 Kontrollhensynet

Siden merverdiavgiftsretten bygger på et selvdeklareringsprinsipp, er det viktig for myndighetene at den etterfølgende kontroll kan foretas enklest mulig. Hensynet til en effektiv kontroll får betydning på to vis i forbindelse med spørsmålet om sammensatte ytelser. For det første vil hensynet ha betydning ved vurderingen av hvilke rettslige konsekvenser det bør medføre at de næringsdrivende ikke overholder plikten forbundet med å påvise hvorvidt det i det konkrete tilfellet foreligger en sammensatt ytelser. Mer indirekte vil prinsippet også tale for at det generelt bør foreligge en smitteregel, ved at adgangen for partene til å overføre fakturering til en ytelser med annen avgiftsmessig status bortfaller, i de tilfellene hvor avgiftsberegningen blir ansett å skulle foretas under ett. Prinsippet kan imidlertid på den annen side også tale mot, ved at det åpner for en

¹² Se NOU:1990-11 pkt 2.1

¹³ Se NOU 1990:11 Pkt.7.2.6.2,

¹⁴ Innstilling fra Skattekomiteen av 1966, underutvalget for omsetningsavgift, kapittel 3, innledningen

adgang for de næringsdrivende til å omgå systemet ved å fikserer at det foreligger en sammensatt ytelse.

1.5 Videre fremstilling

I det følgende vil jeg gå nærmere inn på spørsmålene de to hovedproblemstillinger reiser. Som nevnt over i pkt 1.4.2 er reglene om utvidelse av beregningsgrunnlaget undergitt en kasuistisk behandling. Hovedformålet med oppgaven i det følgende er imidlertid ikke å gi et uttømmende bilde av reglenes resultat på hvert enkelt område, men snarere å gi en anvisning på den metode som må legges til grunn når spørsmålene angripes. Dette medfører at hver enkelt bestemmelse om utvidelse av beregningsgrunnlaget ikke vil bli behandlet. Dette kommer jeg nærmere tilbake til når aktuelt.

Innledningsvis i *kapittel 2* behandles enkelte særspørsmål knyttet til *rettskildebildet* for reglene om sammensatte ytelser. Behandlingen atskilles fra fremstillingen som nettopp er foretatt, ved at det her ikke behandles *hvilke* rettskilder som gjør seg gjeldende, men *samspeillet* mellom de lovfestede smitteregler, og hvilken rettskildemessig innvirkning de har på hverandre. Videre behandles spørsmål knyttet til enkelte *bevismidlers* vekt, for å klargjøre i hvilken utstrekning en reell behandling av smittespørsmålet kan unnlates på bakgrunn av partenes formalisering av avtalene.

Spørsmålet om i hvilke tilfeller beregningsgrunnlaget kan utvides til å omfate tilleggsetelser er todelt. I *kapittel 3* vil jeg foreta en behandling av *grunnvilkåret* for å utvide beregningsgrunnlaget, nærmere bestemt hvorvidt ytelsene kan anses å utgjøre *del av samme avtale*. Fremstillingen i dette kapittel vil i hovedsak omhandle hvilke momenter som skal vektlegges ved avgjørelsen. Behandlingen av spørsmålet må også sees i sammenheng med det etterfølgende *kapittel 4* om hva som utgjør *hovedytelsen*, da vurderingstemaet her i stor utstrekning er samsvarende.

I kapittel 5 behandles det andre vilkår for at beregningsgrunnlaget kan utvides. Problemstillingen her er i hvilke tilfeller en ytelse *ikke* skal omfattes av beregningsgrunnlaget til hovedytelsen, *på tross av* at den anses å utgjøre del av samme avtale som hovedytelsen. Spørsmålet er nærmest å anse som et omgåelsesspørsmål,

eller en *begrensning* av hvilke ytelser partene kan la inngå i beregningsgrunnlaget, basert på manglende tilknytning mellom ytelsene.

Avslutningsvis i *kapittel 6* er det foretatt en vurdering av i hvilken utstrekning regelen om utvidelse a beregningsgrunnlaget også får anvendelse på *områder som ikke omfattes av egne smittebestemmelser*, før det i *kapittel 7* foretas en generell vurdering av smittereglenes egnethet.

2 Innledende vurderinger

Før jeg tar for meg oppgavens hovedspørsmål knyttet til når det foreligger en sammensatt ytelser, må det foretas en nærmere avklaring av enkelte særspørsmål av betydning for behandlingen. Mangfoldet av smitteregler gjør det innledningsvis nødvendig å foreta en forutgående vurdering av *reglenes nærmere samspill*, for å kunne si noe konkret om det gjeldende rettskildebildet ved behandling av spørsmålene. Videre vil den tette tilknytning spørsmålet har til vurderingen av hva som utgjør en avtale, gjør det nødvendig å foreta en forutgående vurdering av hvilken betydning de næringsdrivendes *formelle avtaleinnretning* har på spørsmålet. Avslutningsvis i kapittelet foretas en rask avklaring av *hvilken art* ytelser som kan inntas i beregningsgrunnlaget.

2.1 Sammenhengen mellom de ulike smittereglene

Som vist over i kapittel 1.4.2 er spørsmålet om sammensatte ytelser behandlet i flere bestemmelser i merverdiavgiftsloven. Alle bestemmelsene behandler imidlertid det samme spørsmål; når utvides beregningsgrunnlaget til hovedytelsen til også å omfatte øvrige ytelser, basert på tilknytningen mellom ytelsene. Bestemmelsenes nære tematiske likhet gjør det derfor nødvendig å først ta stilling til sammenhengen mellom reglene, før en kan ta endelig stilling til hvordan rettskildebildet for den enkelte regel ser ut. Formålet med behandlingen i det følgende er derfor å vurdere i hvilken grad forståelsen av enkeltbestemmelsene *generelt sett* egner seg til analogisk anvendelse på de øvrige, tilsvarende regler.

Bestemmelsens kontekst

I merverdiavgiftslovens §§ 4-1 og 4-2 behandles hovedregelen for utvidelse av beregningsgrunnlaget. Temaet for begge bestemmelser er beregningsgrunnlagets innhold, og begge paragrafene er en videreføring av tidligere lovs § 18. Deres innhold må derfor sees i sammenheng. I paragrafoverskriften til § 4-1 er bestemmelsen gitt tittelen ”Hovedregel”. Isolert sett taler overskriften således for at bestemmelsene skal anses som generelt gjeldende for alle ytelser. En slik slutning støttes også av at frem til lovendringen i 2001 var bestemmelsens forgjenger, tidligere lovs § 18, *den eneste* bestemmelsen som omhandlet utvidelse av beregningsgrunnlaget.

Ordlyd

I henhold til *ordlyden* i § 4-2 er imidlertid bestemmelsens anvendelsesområde fastsettelse av *beregningsgrunnlaget*. Da merverdiavgift bare beregnes ved levering av *avgiftspliktige ytelser*, tilsier ordlyden at bestemmelsenes kun får anvendelse når hovedytelsen er avgiftspliktig. En slik forståelse kommer tydeligere frem i bestemmelsens forgjenger, MVAL 69 § 18, hvor bestemmelsen etter sin ordlyd regulerte ”vederlaget for den *avgiftspliktige omsetning*” (min utheving). I henhold til forarbeidene viderefører mval §§ 4-1 og 4-2 rettstilstanden etter den tidligere lovs § 18¹⁵. Ordlyden taler således klart for at bestemmelsenes anvendelsesområde er ved levering av avgiftspliktig hovedytelse. At det ikke er grunnlag for å benytte bestemmelsen på de avgiftsunntatte ytelser har også støtte i brev fra Finansdepartementet av 12. 03. 2004, vedrørende spørsmål om avgiftspliktig kursmateriell ikke kunne anses som omkostning til en avgiftsunntatt undervisningstjeneste.

Alminnelig rettsoppfatning

I retts- og responsapraksis er mval §§ 4-1 og 4-2 og bestemmelsens forgjengere heller ikke blitt benyttet på ytelser unntatt avgift. Rettskildebildet er her imidlertid noe spesielt ved at spørsmålet om bestemmelsene kan anvendes ved levering av avgiftsunntatte ytelser, *ikke har blitt prøvd* for domstolene. Den *ordinære rettsforståelsen* tilsier således at bestemmelsene ikke kan anvendes analogisk. Den rettskildemessige vekt av den

¹⁵ Se ot.prp.nr 76 (2008-2009) s 57 og 58

ordinære rettsforståelse vil imidlertid være begrenset så lenge den ikke er konstatert i rettspraksis.

Som illustrasjon kan det her vises til Rt.2004.2000, hvor den avgiftsunntatte ytelse både etter en objektiv og subjektiv vurdering måtte anses å utgjøre hovedytelsen, men hvor den avgiftsunntatte ytelse likevel ble ansett som en del av vederlaget for den avgiftspliktige ytelse. Det ble her ikke anført av den private part at den avgiftsunntatte ytelse var å anse som hovedytelsen, og dommen utgjør således ikke et prejudikat for at det *ikke gjelder* noen smittebestemmelse for avgiftsunntatte ytelser. Unnlattelsen av å anføre at den avgiftsunntatte ytelse var hovedytelsen kan imidlertid anses som en fin *illustrasjon* på at den tidligere lovs § 18 av mange ble ansett for ikke å kunne anvendes analogisk.

Høyesteretts- og lagmannsrettspraksis

Spørsmålet er imidlertid i flere tilfelle avgjort på *uloyfestet grunnlag* basert på de samme betraktninger. i Rt-2009-1632 uttalte Høyesterett generelt, at ved levering av en sammensatt ytelse vil godtgjørelsen ”*enten være avgiftspliktig eller avgiftsfri*”¹⁶, underforstått at også beregningsgrunnlaget til en avgiftsunntatt ytelse vil kunne utvides til også å omfatte en avgiftspliktig ytelse. Retten baserte her sin konklusjon på slutninger fra EU-retten. Tilsvarende fremkom også i LB-2008-184780, hvor lagmannsretten uttalte at ”klare praktiske hensyn [taler] for ”hovedytelsesmodellen”, *herunder at den gjelder begge veier*” (min utheving). Retten baserte her sin slutning på reelle hensyn.

Det skal imidlertid bemerkes at spørsmålsstillingen i disse tilfellene kom opp ved levering finansielle tjenester, hvor det gjelder særlige rettskildemessige hensyn. Både forarbeider¹⁷ og et etterfølgende etterarbeide¹⁸ uttaler at det for finansielle tjenester *bør* foreligge en særregel om smitteeffekt også for slike ytelser. Ingen av dommene uttaler imidlertid at det er særregelen knyttet til finansielle tjenester som benyttes ved avgjørelsene, og i lagmannsrettsdommen uttaler retten motsetningsvis at det *ikke* tas stilling til det omtalte etterarbeidet ved avgjørelsen¹⁹. Avgjørelsene taler således for at

¹⁶ Avsnitt 53

¹⁷ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s.125

¹⁸ Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsunntaket for omsetning av finansielle tjenester

¹⁹ Side 5, tredje avsnitt

det er *generell adgang* til å foreta en utvidelse av beregningsgrunnlaget, også på områder som ikke omfattes av ordlyden etter §§ 4-1 og 4-2.

Klagesaks- og underrettspraksis

At regelen om avgiftssmitte skal anses å gjelde generelt, har også støtte i enkelte klagesaker og underrettavgjørelser, som *ikke* er knyttet til finansielle tjenester. Jeg viser her til blant annet brev fra Skattedirektoratet av 23. april 1979, hvor *avgiftspliktige kostnader* forbundet med sending av bøker, ble ansett å inngå i beregningsgrunnlaget for de *avgiftsunntatte bøkene*²¹. Likeledes uttales det i en upublisert tingrettsdom²², at det ”fremstår ... som klart at tjenester som isolert sett er mva-pliktige, kan anses som mva-frie når de ytes sammen med mva-frie hovedtjenester” (min utheving). Det må således anses å være støtte også i underretts- og klagenemndspraksis for å benytte smitteregelen også utenfor lovbestemmelsens virkeområde. Den siterte praksis er imidlertid av en rettskildemessig svært lav vekt.

Reelle hensyn

At smittebestemmelsen gjelder generelt, har også delvis støtte i de reelle hensyn som gjør seg gjeldende på området, selv om hensynene ikke kan gir anvisning på noen *sikker* slutning om hva som er det beste resultat. Provenyhensynet vil på den ene side tale for at bestemmelsen *ikke* får anvendelse ved levering av avgiftsunntatte ytelser, mens hensynet til økt omsettelighet for de særskilt unntatte ytelser trekker i motsatt retning. De to hensyn må således anses å oppveie hverandre på områder hvor avgiftsunntakene kan anses begrunnet med hensynet til økt omsettelighet eller konkurransehensyn²³.

Det at det er inntatt smittebestemmelser for *de fleste* unntatte ytelser, men *ikke alle*, kan tilsa at *lovens system* taler for at regelen vil gjelde også for de øvrige ytelser unntatt avgift. Argumentet kan imidlertid også snus den annen vei, ved å hevde at for ytelser hvor lovgiver *ikke* har opprettet smittebestemmelse, tilsier lovens system *antitetisk* at

²⁰ Se forøvrig nedenfor i kapittel 6.1 om hvorvidt det kan sies å gjelde en særregel for finansielle tjenester

²¹ Jfr MVAL 69 før endringen i 2001 § 16, første ledd, pkt 7

²² Dom i Stavanger Tingrett av 26.08.2003, BBC Automater mot Staten, side 16, første avsnitt

²³ Eks ved levering av fjernleverbare tjenester, jfr mval § 6-22

smitteregelen ikke skal gjelde. Det fremkommer imidlertid ikke av forarbeidene at det er tiltenkt noen slik forskjell mellom de avgiftsunntatte ytelser²⁴. At det ikke er opprettet smitteregler for samtlige unntatte ytelser, fremstår derfor mer som et utslag av ufullstendig lovarbeide. Dette synspunkt støttes av at for de finansielle tjenester har lovgiver reist problemstillingen, men begrenset seg til å uttale at det ”tas ... sikte på å regulere rekkevidden av unntaket ... nærmere”²⁵, uten å følge opp arbeidet ut over i form av en fortolkingsuttalelse. Hensynet til lovens system må således sies å tale for at smitteregelen gjelder også ved levering av avgiftsunntatte ytelser.

Oppsummering

Samlet sett synes praksis og reelle hensyn således å gi uttrykk for at regelen i §§ 4-1 og 4-2 kan benyttes ut over lovbestemmelsens anvendelsesområde. Hvorvidt man kan si at praksis gir uttrykk for at det gjelder et ulovfestet prinsipp om smitteeffekt, eller om det er en analogisk anvendelse av bestemmelsene som er lagt til grunn, er imidlertid uklart. Da forskjellen her vil være mer av en teoretisk art enn av en praktisk betydning, er dette noe man ikke nødvendigvis behøver å ta stilling til.

Innholdet i regelen etter §§ 4-1 og 4-2, samt den tilknyttede praksis, må således anses også å få anvendelse på de ulovfestede områder²⁶, samt til utfylling av de særskilte smittebestemmelser i merverdiavgiftsloven kapittel 3. For enkelthets skyld vil den rettsregel som kan utledes av mval §§ 4-1 og 4-2 betegnes som den *generelle smitteregel* i det følgende. Praksis knyttet til bestemmelsene i mval kapittel 3 vil videre etter en konkret vurdering få anvendelse ved fastleggingen av den generelle regel.

2.2 Formalistisk eller konkret vurdering av hva som inngår i en avtale?

I det følgende skal det foretas en vurdering av om det er de *reelle* eller *formelle* forhold som er avgjørende ved vurderingen om det foreligger en sammensatt ytelser. For den næringsdrivende vil det relevante spørsmål være om han kan fri seg fra smitteregelen virkninger ved å foreta formelle disposisjoner som fratar ytelsene det ytre skinn av å

²⁴ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) kapittel 7

²⁵ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s.125

²⁶ Se under i kapittel 6 for nærmere omtale

være én ytelse. For myndighetene vil det tilsvarende være av interesse, for det første om de må forholde seg til de næringsdrivendes formelle disposisjoner, og dernest om det kan legges avgjørende vekt på de foretatte disposisjoner når disse går i den næringsdrivendes disfavør. I praksis vil det være tre former for handlinger som fremstår som mest aktuelle å vurdere. For det første at den næringsdrivende foretar *atskilt oppstilling* av avgiftspliktige og –unnatte ytelser *på samme faktura*, dernest atskillelse av ytelsene til *flere fakturaer*, og til sist, atskillelse av ytelsene i *separate avtaledokumenter*. Da det i flere tilfeller er ulike hensyn som gjør seg gjeldende ved de foran nevnte tilfeller, må behandlingen foretas separat. Det rettslige utgangspunkt for vurderingene er imidlertid det samme, og behandles derfor generelt innledningsvis.

Utgangspunktet innen merverdiavgiftsretten er at de næringsdrivende i første omgang innrapporterer inngående og utgående merverdiavgift²⁷, og at myndighetene foretar en etterfølgende kontroll av det innrapporterte materiale, med adgang til å endre den næringsdrivende omsetningsoppgave hvor denne er uriktig²⁸. Utgangspunktet er således at de formelle forhold *ikke* er av avgjørende vekt. Ved omsetning av avgiftspliktig og avgiftsunntatt ytelse sammen, plikter imidlertid den næringsdrivende å utarbeide salgsdokumentasjon med atskilt oppstilling og summering av henholdsvis avgiftspliktige og avgiftsfrie ytelser, jfr merverdiavgiftsloven § 15-10, jfr bokføringsloven § 5 med tilhørende forskrifter²⁹. Spørsmålet som behandles i det følgende er så om det kan utledes noen *bindende virkning* for avgiftsberegningen at det er foretatt slik atskillelse av oppstillingen på samme faktura, eventuell at slik atskillelse er unnlatt.

Partenes adgang til å unngå smittebestemmelsenes virkninger ved atskilt fakturering/kontrahering

Jeg vurderer først hvorvidt de næringsdrivende kan fri seg fra smitteeffekten ved å foreta formelle innretninger. På grunn av det vanskelige avgjørelsesstema spørsmålet om sammensatte ytelser innebærer, vil hensynet til forutberegnlighet for partene tilsi at det

²⁷ Se mval kapittel 15

²⁸ Se mval § 18-1, første ledd, bokst b

²⁹ Jfr Bokføringsforskriften § 5-1-5

bør være anledning til å foreta formelle innretninger for å kunne fastlegge ytelsenes avgiftsmessige status. Lovgiver har imidlertid tatt konkret stilling til problemstillingen i merverdiavgiftsloven § 4-2. Det følger av bestemmelsen at smitteregelen vil gjelde uavhengig av om ytelsene ”inngår i vederlaget eller det kreves særskilt betaling”, og må forstås slik at en atskilt fakturering *ikke* vil ha innvirkning på smittebestemmelsenes anvendelse. På bakgrunn av en ”mer til det mindre”-vurdering, må det også gjelde hvor det er foretatt en *atskilt oppstilling* av ytelsene på *samme faktura*. Bestemmelsen gir således klart uttrykk for at *atskilt fakturering* i utgangspunktet *ikke* er et tilstrekkelig bevisfaktum ved avgjørelsen om det foreligger en sammensatt ytelse.

Denne forståelse av rettstilstanden er også lagt til grunn i henholdsvis Rt-2004-2000³⁰, samt LA-1997-367. I avgjørelsene ble synspunktet riktignok ikke hjemlet i merverdiavgiftslovens bestemmelser, men fremsto som begrunnet i reelle hensyn. Selv om det benyttede hjemmelsgrunnlag er forskjellig, må rettsavgjørelsene i kombinasjon med bestemmelsen i mval § 4-2, anses som et klart uttrykk for at rettstilstanden som sådan tilsier at partene ikke kan unngå at tilleggsytelsen inngår i hovedytelsens beregningsgrunnlag ved å fakturere særskilt. En slik slutning støttes også av hensynet til å unngå omgåelser av merverdiavgiftsplikten, herunder å unngå partenes forsøk på allokering av kostnader til en av ytelsene³¹. Atskilt fakturering kan således vanskelig sies å utgjøre et tilstrekkelig argument for at avgiftsbehandlingen skal foretas separat.

Atskilt kontrahering

Spørsmålet er så om spørsmålet stiller seg annerledes hvor partene oppretter *separate avtaler* for de to ytelser. I utgangspunktet vil en slik atskilning også av avtalene medføre at ytelsen objektivt sett får et sterkere preg av å være separate ytelser. I klagesak referert i Refsdal s 531³², tilla også klagenemnda atskilt kontrahering

³⁰ Avsnitt 39

³¹ I henhold til ot.prp.nr 18 (1990-1991) pkt 2.1.2. uttales det at det er kontrollhensynet som er *formålet* med regelen om utvidelse av beregningsgrunnlaget i mval § 18 annet ledd. Forarbeidene uttaler videre at en ved å trekke inn omkostningene ”unngår at vederlaget ... settes lavere enn det i realiteten er”. For bedømmelsen av mval § 4-2 *generelt* er forarbeidene imidlertid rettskildemessig å bedømme som er *etterarbeide*, da uttalelsen ble avgitt i tilknytning med opprettelsen av § 4-2, første ledd, bokst a.

³² Merverdiavgiftsloven med kommentarer del 1, femte utgave

avgjørende vekt ved bedømmelsen om en ytelse skulle inngå i beregningsgrunnlaget. Gjems-Onstad/Kildal skrev tidligere om spørsmålet at hvor det inngås *særskilt avtale* om tilleggsytelsen, kan disse faktureres som en selvstendig ytelse. Synspunktet ble basert på at ”slike tilpasninger *ikke er illojale*” så fremt avtalene er klare, og det ikke strider mot vanlig praksis i bransjen³³.

Begrunnelsen for å ilegge objektive bevismoment avgjørende betydning er imidlertid som vist over delvis begrunnet i hensynet til etterviselighet. Etterviseligheten fremstår imidlertid ikke som sterkere av at kontraheringen atskilles, contra at det foretas atskilt fakturering. En slik løsning vil også motvirke hensynet til å unngå omgåelser og allokering av vederlag. At det i henhold til mval § 15-10 med tilhørende bestemmelser er næringsdrivendes *fakturaer* som er avgjørende dokumentasjonsmidler, taler også mot at en atskilt *kontrahering* skal utgjøre tilstrekkelig bevismiddel, mens en atskillelse i fakturaen ikke er det. Så fremt en slik regel ikke er lovfestet, vil den medføre en tilfeldig forfordeling av næringsdrivende som tilfeldigvis er klar over den, eller spekulerer i å foreta en atskilt kontrahering. At atskilt kontrahering ikke utgjør et tilstrekkelig bevismoment isolert sett har også støtte i LB-2004-45797 (Veidekke). Retten uttaler her at ”et snevert avtalebegrep åpenbart ikke tilfredsstiller kontrollhensynet, på grunn av de store muligheter for omgåelser dette vil gi”, før den konkluderer med at det ikke vil være tilstrekkelig for å unngå avgiftsplikt at det er utformet to eller flere separate avtaledokumenter. Klagenemnda kom også til tilsvarende slutning i KMVA-2006-5681 og KMVA-1999-4342.

At det opprettes flere avtaler kan således ikke sies å være tilstrekkelig til å unngå avgiftssmitte. Det ytre skinn av selvstendighet ytelsene får, medfører ikke at forholdet reelt sett bør behandles annerledes. Rent bevismessig vil de næringsdrivende imidlertid stå sterkere ved å foreta en atskilt kontrahering. Dette må antas å særlig gjøre seg gjeldende hvor avtalene også opprettes med et visst tidsmessig mellomrom³⁴

³³ Gjems-Onstad Kildal ”Lærebok i Merverdiavgift” 1996 s 215. Uttalelsen er utelatt i senere utgaver. Hvorvidt dette er på grunn av endret standpunkt, eller at de senere utgaver er vesentlig komprimert, vites ikke

³⁴ Se eksempelvis Skattedirektoratets brev av 30. september 1997

Konsekvensen av å unnlate å foreta atskillelse av ytelsene

Det neste spørsmål det må tas stilling til er så om en *unnlatelse* av å foreta atskilt oppstilling av ytelsene i samme faktura medfører at den næringsdrivende *mister retten* til å påberope seg at det er flere selvstendige ytelser. Synspunktet baseres på bruddet på den næringsdrivendes plikt til å foreta avgiftsmessig atskillelse av ytelsene, jfr mval § 15-10. Problemstillingen kan beskrives som et spørsmål om atskillelse av ytelsene utgjør *et formalkrav* for å unngå smitteeffekt, slik at myndighetene vil ha en diskresjonær adgang til å påberope smitteeffekt hvor atskillelse i henhold til mval § 15-10 ikke er foretatt.

Merverdiavgiftens selvrapporteringssystem, med kun etterfølgende kontroll av den partsproduserte dokumentasjon, medfører at det som den store hovedregel vil være de næringsdrivende som står nærmest til å klarlegge de faktiske forhold. Hensynet til en effektiv kontroll tilsier derfor at partenes formelle gjennomføring av avtalen, bør tillegges stor vekt ved fastleggingen av de faktiske forhold. At kontrollhensyn skal være av avgjørende betydning ved tolkningen ble også uttalt av Høyesterett i Rt-1986-826. Uttalelsen var her riktignok ikke knyttet til spørsmålet om sammensatte ytelser, men vil få betydning ved fastleggingen av hvilken vekt kontrollhensynet generelt skal tillegges.

At unnlatt atskillelse av ytelsene medfører at avgiftsplikten skal foretas samlet, har også støtte i brev fra Skattedirektoratet av 17/11 1983, vedrørende adgangen til å unnta administrasjonsutgifter (den gang avgiftsfrie) fra beregningsgrunnlaget i en hovedentreprise. Skattedirektoratet uttalte at den administrative bistand kunne faktureres avgiftsfritt ”såfremt den ... er *særskilt avtalt og spesifisert* ... og kan vurderes som en selvstendig ytelse (min utheving)”. Det fremgår av uttalelsen at Skattedirektoratet oppstilte som kumulativt vilkår at atskillelse av ytelsene var foretatt. Uttalelsen er senere fulgt opp i Oslo Byretts dom av 18.12.1995 (upublisert), samt KMVA-1999-4342.

I Rt-2000-402 (Vest Kontorutvikling) kom imidlertid Høyesterett til at det *ikke* er adgang til å ensidig legge vekt på de utstedte salgsdokumenter. Vest Kontorutvikling hadde her benyttet en ordlyd i salgsdokumentet som tilsa at en rabatt ved innlevering av

annen maskin i realiteten utgjorde et *innbytte*, slik at selskapet ikke kunne redusere beregningsgrunnlaget for den solgte maskin, med rabattens pålydende. Retten konkluderte med at dokumentasjonsregelen i mval § 15-10 ikke utgjorde *tilstrekkelig hjemmel* til å tillegge de formelle bevismidler avgjørende vekt, slik at det måtte foretas en konkret vurdering av de reelle forhold. Retten begrunnet sitt resultat med at en motsatt regel utelukkende ville virke til skade for de næringsdrivende, og følgelig ville gi dårlig sammenheng i reglene. Retten uttalte videre at kontrollhensynet ikke ga grunnlag for en slik forståelse av reglene, men at avtalens formelle uttrykk vil utgjøre et sterkt *bevismoment* ved fastleggingen av hva som er avtalt mellom partene.

Dommen omhandler om *benevningen av ytelsen* i fakturaen er bindende for avgiftsberegningen, og utgjør således ikke et direkte prejudikat for spørsmålet om det er adgang til å utelukkende legge vekt på om det er foretatt en *atskillelse av ytelsene* i fakturaen. Spørsmålene har imidlertid sterke likhetstrekk, ved at det i begge tilfelle er spørsmål om det er adgang til å tillegge fakturaens *formelle uttrykk* avgjørende betydning, og vil følgelig ha en svært sterk argumentasjonsverdi basert på den nære tematiske likhet. Dommen taler følgelig sterkt for at brudd på dokumentasjonsplikten i medhold av mval § 15-10 ikke kan tillegges *avgjørende vekt* ved fastleggingen av ytelsenes avgiftsmessige status, men at det må foretas en konkret vurdering av de foreliggende forhold.

Som vist over er begrunnelsen for å tillegge unnlatt atskilt fakturering avgjørende vekt, hovedsakelig kontrollmessige hensyn. Da det følger at av Rt-2000-402 at hensynets rekkevidde ikke tilsier at innholdet i fakturaen alene kan tillegges avgjørende vekt, vil en slik slutning ikke kunne sies å ha støtte i de reelle hensyn. Den spede praksis som foreligger er heller ikke tilstrekkelig til at det foreligger noen praksis for en slik løsning. Det må således legges til grunn at den næringsdrivendes unnlattelse av å foreta atskilt oppstilling *ikke* automatisk medfører at avgiftsbehandlingen skal foretas samlet. Hvor spørsmålet kommer på spissen vil den næringsdrivende ved *bevisvurderingen* imidlertid stille svært svakt.

2.3 Smitteeffekt begrenset til selgers kostnader?

Ordlyden i merverdiavgiftsloven § 4-2 gjør det nødvendig å også ta stilling til *rekkevidden* av en eventuell smitteeffekt. I henhold til merverdiavgiftslovens § 4-2 er det de ytelser som anses som "kostnadene ved oppfyllelsen" som skal inngå i beregningsgrunnlaget. Begrepet *kostnad* er etter en normal forståelse et relativt snevert begrep, nærmest ensbetydende med begrepet *utlegg*. Da det i praksis er lagt til grunn en smitteeffekt med et videre anvendelsesområde, må det innledningsvis tas stilling til om en slik forståelse har støtte i lovens bestemmelser.

2.3.1 Kostnadsbegrepets innhold

Det foretas ikke en definering av kostnadsbegrepet i § 4-2, slik at det må foretas en konkret vurdering av hvordan uttrykket skal forstås. Etter en normal forståelse innebærer begrepet "kostnad" en oppofring av en økonomisk fordel³⁵. Fra selgers perspektiv, vil således "kostnadene" omfatte de *utlegg* han påtar seg i forbindelse med sin kontraktmessige oppfyllelse. Fra kjøpers perspektiv vil det imidlertid være naturlig å legge til grunn en videre forståelse av begrepet. For kjøper vil også ytterligere ytelser som selger leverer forbundet med hovedytelsen fremstå som en kostnad, da de medfører en ytterligere oppofring knyttet til utnyttelse av hovedytelsen. Selger vil derimot normalt betinge seg vederlag for slike tilleggsytelser, slik at tilleggsytelsen i mange tilfelle vil fremstå som et mersalg for ham. Da de to forståelser ikke fremstår som gjensidig forenlige, må det således avgjøres hvem av de to forståelser som skal legges til grunn.

På grunn av spørsmålets karakter målt opp mot løsningens klarhet, unnlater jeg å foreta en grundigere gjennomgang av temaet. Det skal her bare kort bemerkes at både merverdiavgiftens system³⁶, bestemmelsens kontekst³⁷, bestemmelsens historiske

³⁵ Zimmer "Lærebok i skatterett" 2005 s 174.

³⁶ At det er *selger* som beregner merverdiavgiften, taler for at den forståelse som er mest nærliggende for ham legges til grunn.

³⁷ Omkostningsbegrepet er nærmere eksemplifisert i mval § 4-2 (1) a-c. Eksemplenes felles tematikk tilsier at begrepet må avgrenses mot såkalte tilleggsytelser

utvikling³⁸, samt rettspraksis³⁹ tilsier at det skal legges til grunn en snever forståelse av begrepet, tilsvarende den forståelse som er naturlig for selger. Begrepet kostnad må således forstås som de typiske utlegg, avgrenset mot ytelser som tilfører kunden en økonomisk eller faktisk verdi.

2.3.2 Smitteeffekt for tilleggsytelser

Som beskrevet over, vil det fra kundens perspektiv fremstå som naturlig å benytte et videre kostnadsbegrep som også omfatter tilleggsytelser. Spørsmålet om også slike ytelser kan inngå i beregningsgrunnlaget kom på spissen i Rt-2004-2000 (Gelmuyden.Kiese). Retten kom her til at *også tilleggsytelser* skulle inngå i beregningsgrunnlaget, på bakgrunn av en tolkning av vederlagsbegrepet i mval § 18 *første ledd*. Den rettslige betydning av at tilleggsytelser inngår i beregningsgrunnlaget på bakgrunn av vederlagsbegrepet, men *ikke* basert på en fortolkning av kostnadsbegrepet, omtales nedenfor i pkt 2.3.3. I det følgende foretas først en nærmere analyse av tilleggsytelsesbegrepets nærmere innhold.

Det rettslige grunnlag for at også tilleggsytelser skal inntas i beregningsgrunnlaget begrunnes i Høyesterettsavgjørelsen i Geelmuyden.Kiese med at rettstilstanden etter vedtaket for omsetningsavgift (heretter avgiftsvedtaket) § 9 tredje ledd anses videreført med mval § 18. I det følgende foretas en rask klargjøring av tilleggsytelsesbegrepets innhold basert på avgiftsvedtakets § 9.

I henhold til avgiftsvedtakets § 9 tredje ledd, beskrives tilleggsytelser som ”ellers avgiftsfrie varer eller arbeid som den avgiftspliktige yter eller besørger ytet”.

³⁸ Se Skarbøvik, Revisjon og Regnskap 2/97 for en naturlig forståelse av lovgivers unnlattelse av å videreføre vedtaket for omsetningsavgift for 1969 § 9 tredje ledd, gitt i medhold av omsetningsavgiftsloven.

³⁹ Se LB-2003-10833 (Geelmuyden.Kiese *lagmannsrettsdommen*). Retten kom her til at omkostningsbegrepet i mval § 18 (2) 1. punkt kun omfattet de *typiske utlegg*. Saken ble anket til Høyesterett, men anførselen om at tilleggsytelsene utgjorde en del av omkostningene var her frafalt. Spørsmålet som var til avgjørelse for Høyesterett var hvorvidt tjenestene inngikk i *vederlaget* etter MVAL 69 § 18 *første ledd*. Lagmannsrettens dom er således rettskraftig hva gjelder forståelsen av § 18 annet ledds omkostningsbegrep. Et liknende resultat er også lagt til grunn i LB-2006-54168

Sammenholdt med avgiftsvedtakets annet ledd, menes med uttrykket ”ellers avgiftsfrie varer eller arbeid” de rest-ytelser som ikke omfattes av bestemmelsens foregående ledd. Tilleggsytelsesbegrepet må følgelig forstås negativt avgrenset mot kostnadsbegrepet. Selgers ytelser som ikke går inn under kostnadsbegrepet, må således anses å være tilleggsytelser.

2.3.3 Tilleggsytelsesbegrepets rettslige plassering

Ved innføring av ny merverdiavgiftslov i 2009 har omkostningsbegrepet fått et nytt rettslig innhold i den nye mval § 4-2. Ut over at begrepet har skiftet betegnelse til ”kostnader”, har kostnadsbegrepet gått fra å være en *eksemplifisering* av beregningsgrunnlagets innhold i den tidligere bestemmelse, til å nå være en *presisering* av beregningsgrunnlagets innhold i nye mval § 4-2. Denne endring av kostnadsbegrepets status, sammenholdt med at tilleggsytelsene *ikke* omfattes av kostnadsbegrepet, tilsier etter en naturlig tolkning av § 4-2 at tilleggsytelser etter lovendringen *ikke omfattes av beregningsgrunnlaget*. Dette ville medføre et motsatt resultat av det som fremkom i Høyesterettsavgjørelsen i Geelmuden.Kiese-saken. Forarbeidene forutsetter imidlertid at det ved endringen ikke er tiltenkt noen realitetsendring ved lovendringen⁴⁰. Mval § 4-2 første ledd må følgelig forstås slik at tilleggsytelser utgjør en *likestilt presisering* av beregningsgrunnlaget som kostnadsbegrepet. Merverdiavgiftsloven § 4-2 første ledd blir dermed korrekt å lese slik: ”I beregningsgrunnlaget inngår alle kostnader og tilleggsytelser ved oppfyllelsen av avtalen”.

3 Sammensatt ytelse

Jeg vil nå behandle oppgavens hovedspørsmål, *når anses to ytelser for å være en sammensatt ytelse* i merverdiavgiftsrettslig sammenheng, med den følge at den ene ytelsen inngår i den annens beregningsgrunnlag. For å besvare spørsmålet er det to problemstillinger det må tas stilling til. Det primære vilkår er at ytelsene *inngår i*

⁴⁰ ot.prp.nr.76 (2008-2009) s.58

samme avtale. Hva som nærmere ligger i kravet til den avtalemessige tilknytning vil bli behandlet nærmere i dette kapittelet. Derneft, forutsatt at ytelsene anses å utgjøre del av samme avtale, må det tas stilling til om den sekundære ytelse er *nødvendig for hovedytelsen*. Problemstillingene fremstår i utgangspunktet som tilnærmet like, men atskilles ved at mens det ved den første vurdering må legges til grunn en subjektiv vurdering av tilknytningen, er det den objektive vurdering av tilknytningen som er avgjørende ved den neste. Dette kommer jeg nærmere tilbake til i det følgende.

3.1 Avtalevilkåret

I mval § 4-2 er vilkåret for at en ytelse skal inngå i beregningsgrunnlaget uttrykt ved at det er de kostnader som inngår ”ved oppfyllelsen av avtalen” som skal inntas. Da verken merverdiavgiftsloven eller avtaleretten løser spørsmålet om hva som utgjør én eller flere avtaler, må avgjørelsen foretas på bakgrunn av de øvrige foreliggende rettskilder. Da de foreliggende kilder bygger delvis på hverandre, behandles kildene i en kronologisk rekkefølge. Rekkefølgen kildene er behandlet i gir således ikke uttrykk for kildenes vekt.

Det skal imidlertid innledningsvis bemerkes at løsningen som fremkommer av de ulike kilder ikke medfører et likeartet avgjørelsesstema. Jeg vil derfor innledningsvis begrense meg til å beskrive den nærmere vilkårsstilling som fremkommer av de ulike metoder, samt hvilken rettskildemessig vekt den enkelte metode skal tillegges ved avveiningen av hvilken metode som skal benyttes ved løsningen av spørsmålet. En mer inngående beskrivelse av metodene til bruk for løsning av spørsmålet, vil derfor utskytes til det er trukket en slutning om hvilken metode det er rettskildemessig grunnlag for å benytte.

3.2 EU-rettens løsning av spørsmålet

Som beskrevet innledningsvis, vil løsningen av spørsmålene knyttet til de sammensatte ytelser innen EU-retten ha en sterk vekt ved løsningen av spørsmålet også etter norsk internrett. Innen EU-retten fremkommer spørsmålet om hva som utgjør en avtale som en tolkning av sjette avgiftsdirektiv, artikkel 2, 1. punkt⁴¹. I henhold til bestemmelsen

41

skal det betales avgift ved ”levering” av ytelser. Det tilsvarende spørsmål innen EU-retten er følgelig når flere ytelser skal anses å utgjøre én *levering*.

Utgangspunktet for vurderingen av hva som utgjør en levering innen EU-retten bygger på to prinsipper fremkommet i rettspraksis. Som i norsk rett er hovedregelen også innen EU-retten at ”hver levering vanligvis skal anses for å være en separat levering”⁴². Hovedregelen er imidlertid presisert ved et ytterligere prinsipp om at ”leveringer må ikke kunstig deles opp”⁴³. Sistnevnte prinsipp må forstås som uttrykk for en regel om at ytelser *skal* undergis en forent avgiftsbehandling, når dette fremstår som naturlig etter en helhetsvurdering. De to prinsipper gir imidlertid ingen føringer på hvordan spørsmålet er å løse, ut over disse utgangspunkter. I det følgende foretas en nærmere analyse av rettspraksis fra EU-domstolen med sikte på å foreta en presisering av reglene for når det skal sies å foreligge én avtale.

Den nærmere vilkårsstillelse

Spørsmålet om hva som utgjør én ytelse er tatt nærmere opp til behandling for EF-domstolen i den etterfølgende CPP-dommen. CPP leverte her en forsikringsordning med et tilknyttet fordelsprogram til sine kunder, uten å beregne merverdiavgift ved levering av tjenestene. Britiske avgiftsmyndigheter anså leveringen for å utgjøre en samlet ytelse, hvor ingen av ytelsene var avgiftsfrie, og innkrevde merverdiavgift for den samlede levering. CPP innklaget avgjørelsen, med den begrunnelse at leveringen fullt ut, eller i det vesentlige skulle være fritatt for mva.

For EF-domstolen ble det forelagt spørsmål om ”hva [som] er avgjørende for om en transaksjon ... består av en enkelt sammensatt levering, eller av to eller flere uavhengige leveringer”. Retten uttaler at vurderingstemaet for om det foreligger én sammensatt levering i den foreliggende sak vil være om ”*et eller flere elementer skal anses for at udgoere hovedleveringen, mens et eller nogle elementer skal anses for sekundaere ydelser*”⁴⁴. Retten oppstiller følgelig som vilkår for at det skal foreligge en

⁴²Sak 73/85 "Kerrutt"

⁴³Sak 73/85 "Kerrutt"

⁴⁴ avsnitt 30

sammensatt ytelse, at ytelsen består av både en eller flere *hovedytelser* og *sekundære* ytelser.

Domstolen foretar deretter en vurdering av hva som utgjør en *sekundær ytelse*, hvor den uttaler at det avgjørende er hvorvidt ytelsen "*ikke for kunderne* utgoer et maal i seg selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse paa de bedst mulige betingelser" (min utheving). Domstolen legger følgende en vurdering av *kundens beveggrunner* til grunn for vurderingen. En ren subjektiv vurdering av hva som er kundens beveggrunner vil være vanskelig å foreta for en utenforstående tredjepart. Rettens uttaler imidlertid innledningsvis at kunden skal forstås som en "gjennomsnittsfbruker", hvilket tilsier at vurderingen skal objektiviseres noe. Uttalelsen er best å forstå som et uttrykk for en bevisteknisk presisering av avgjørelsesgrunnlaget, hvor det er den *objektive forståelsen* av kjøpers subjektive beveggrunner som skal legges til grunn. Det innebærer at *særlige forhold* ved den aktuelle kjøper således ikke skal medtas i vurderingen.

For en motsatt forståelse av uttalelsen, se LB-2008-97733 s 9, hvor det legges til grunn at det med "gjennomsnittlig forbruker" må forstås at det er *tjenestenes egenart* som er avgjørelsesstemaet. Ut fra konteksten i avsnitt 29 kan ingen av de to løsninger diskvalifiseres direkte. Sett i sammenheng med avsnitt 31, hvor også det subjektive formål legges til grunn for avgjørelsen av spørsmålet ("kunderne ... oenskede at erhverve"), mener jeg imidlertid det er belegg for å hevde at den motsatte løsning av den lagmannsretten er kommet til må være den riktige.

Oppsummeringsvis må det således legges til grunn at det avgjørende etter EU-retten for spørsmålet om to ytelser skal anses som en sammensatt ytelse, er en vurdering av *kundens subjektive oppfatning* av hvorvidt den ene ytelse anses som underordnet en annen ytelse.

Den videre problemstilling – Én eller flere sammensatte ytelser

EF-domstolen tok ved sin avgjørelse i CPP-dommen kun stilling til hva som utgjør en sammensatt ytelse basert på forholdet mellom *to* av de leverte ytelser. Spørsmålet om hvorvidt det kan foreligge *flere* hovedytelser i en sammensatt tjeneste står imidlertid fortsatt åpent. Spørsmålsstillingen kommer på spissen når det er foretatt en levering hvor kunden har en selvstendig interesse i flere av ytelsene. Dette gjelder særlig når

kjøper har en selvstendig interesse i begge ytelser, Det må da spørres om det foreligger *én* sammensatt ytelse, eller *flere* ytelser, hvorav minst en er en sammensatt ytelse.

Retten uttaler i avsnitt 30 at det foreligger en sammensatt ytelse når ”*et eller flere elementer skal anses for at udgoere hovedleveringen*”. Uttalelsen isolert sett taler for at det i en sammensatt ytelse kan foreligge flere hovedytelser. Som omtalt over er det imidlertid et gjeldende prinsipp innen EU-retten at ”hver levering vanligvis skal anses for å være en separat levering”, mens det er de ”kunstige oppdelinger” smittebestemmelsene søker å motvirke. Hvor det foreligger en selvstendig interesse knyttet til flere av ytelsene i en levering, vil en vanlig forståelse av uttrykket tilsi at en oppsplitting av vederlaget ikke fremstår som *kunstig*. Den bakenforliggende hovedregel om at *hver levering ... skal anses for å være en separat levering*, taler således for å tolke rettens uttalelse innskrenkende på tross sin ordlyd, slik at det bare kan foreligge én hovedytelse. En slik slutning støttes også av rettens uttalelse i avsnitt 31, hvor den sier at den enkelte del må utskilles når kunden ”oenskede at erhverve to saerskilte ydelser”. Retten benytter her en annen begrepsbruk ved begrunnelsen for hvorfor det foreligger flere avgiftsmessige ytelser. Argumentasjonen bygger imidlertid på det samme grunnlag, nemlig at avgiftsbehandlingen splittes når det foreligger selvstendige beveggrunner til mer enn en ytelse. Det må således legges til grunn at når en ytelse kan karakteriseres som en hovedytelse, utgjør den en selvstendig levering.

Det skal bemerkes at drøftelsen i avsnitt 31 knytter seg til hvorvidt det kan ha avgjørende betydning at tjenestene er *fakturert under ett*. Basert på en mer til det mindre-betraktning, må dette sies å være gjeldende også når partene selv har gitt uttrykk for at det foreligger to separate ytelser ved å *fakturere særskilt*, slik at rettens slutning her må anses å få anvendelse generelt.

Konklusjon

Oppsummeringsvis må det således fastslås at det avgjørende for hvorvidt det foreligger en sammensatt ytelse etter EU-retten, er hvorvidt kunden anser en av ytelsene som sekundær til en annen ytelse. Er det levert mer enn to ytelser, må det videre avgjøres om det er mer enn en ytelse med selvstendig interesse for kjøper. Hvis dette besvares bekreftende, vil det foreligge flere selvstendige ytelser, hvorav eventuelt en eller flere er sammensatte. Som beskrevet innledningsvis skal EU-rettens praksis skal videre anses å

være en rettskilde av sterk vekt. Løsningen vil således ha stor betydning ved tolking av det tilsvarende spørsmål i Norge

3.3 Norsk rettspraksis

Innen norsk rettspraksis har det oppstått *to metoder* for løsning av spørsmålet om hva som utgjør en sammensatt ytelse. Da de to metoder ikke har et sammenfallende vurderingstema, foretas i det følgende en separat vurdering av den rettskildemessige vekt som taler for hver enkelt av de to metoder.

3.3.1 Integrert og nødvendig

I Rt-2004-2000 (Geelmuyden.Kiese) begrunnet retten at det forelå en sammensatt ytelse, med at tilleggystelsene fremsto som en ”integrert og nødvendig” del av hovedytelsen. En naturlig forståelse av uttrykkene tilsier at bedømmelsen skal foretas på bakgrunn av en vurdering av den *objektive tilknytningen* mellom ytelsene. Avgjørelsesgrunnlaget fremstår således som motstridende med det avgjørelsesgrunnlag som er lagt til grunn innen EU-retten. Det skal i det følgende foretas en kort analyse av dommen, med siktemål å avgjøre dommens rettskildemessige vekt ved løsning av motstriden.

Det skal imidlertid bemerkes at EU-rettens subjektive vurdering av tilknytningen fint kan *suppleres* med en objektiv begrensning⁴⁵. Spørsmålet her er imidlertid om det er rettslig grunnlag for å benytte en objektiv vurdering *i stedet for* det subjektive avgjørelsesstema som fremkommer innen EU-retten

Geelmuyden.Kiese er et rådgivningsselskap som blant annet leverer rådgivning i forbindelse med selskapers utstedelse av årsrapporter. På tidspunktet dommen omhandler var rådgivning unntatt fra merverdiavgiftslovens virkeområde. Selskapet foresto imidlertid også trykking av årsrapportene, som var en tjeneste underlagt merverdiavgift. Spørsmålet for Høyesterett var om rådgivningstjenesten ble avgiftspliktig på grunn av tilknytningen til varen, jfr mval § 18 første ledd.

Som beskrevet innledningsvis er det metodenes rettskildemessige grunnlag som skal vurderes. Høyesterettsavgjørelser vil i utgangspunktet ha en sterk rettskildemessig vekt.

⁴⁵ Se nedenfor i kapittel 5 om dette tema

En doms prejudikatsverdi for løsning av spørsmålet, fordrer for det første at det er det samme spørsmål som drøftes. Det skal derfor først kort gjøres rede for hvilket spørsmål som er til behandling for retten.

Retten innledet sin drøftelse ved å slå fast at utgangspunktet er at ytelsene *ikke* kan anses for å være selvstendige ytelser. Retten legger således til grunn et motsatt rettslig utgangspunkt enn det som er vanlig innen merverdiavgiftsretten⁴⁶. Det motsatte utgangspunkt medførte at spørsmålet for retten var hvorvidt ytelsene kan underlegges en *atskilt* avgiftsbehandling. En slik motsatt vinkling av spørsmålet, medfører igjen at bevisbyrden snus. Ved rettens bruk av et motsatt rettslig utgangspunkt, vil det således i realiteten være et annet spørsmål som behandles.

At retten inntar et motsatt utgangspunkt *kan* ses i sammenheng med beskrivelsen av bakgrunnsretten i avsnitt 30. Retten viser her til MVAL 69 § 13 annet ledd, første punkt, som fastslår at det skal betales avgift av ”tjenester som gjelder vare”. Den normale oppfatningen av bestemmelsen var at denne, i kombinasjon med mval § 18, medførte at alle tjenester levert i tilknytning til vare, ble ansett avgiftspliktig⁴⁷. Forutsatt at retten har lagt en slik forenklet rettsoppfatning til grunn, vil det fremstå som en naturlig slutning at utgangspunktet er avgiftssmitte ved levering av tjeneste i kombinasjon med vare, mens unntakene må særlig begrunnes.

Rettens drøftelse er videre knyttet til om tilleggstyelser utgjør en del av ”vederlaget” i henhold til MVAL 69 § 18 *første ledd*. Begrepet ”vederlag” gir i seg selv ikke anvisning på en differensiering mellom sammensatte eller atskilte ytelser, og det er heller ikke er inntatt noen vilkårsstillelse i § 18 første ledd vedrørende vederlagsbegrepets innhold. At retten ikke forankrer sine drøftelser i bestemmelsens vilkårsstillelse, tilsier også at det ikke kan regnes som det samme spørsmål som er tilavgjørelse.

Dommen vil følgelig ikke kunne utgjøre et *prejudikat* for løsningen av det tilsvarende spørsmål om en ytelse inngår ved oppfyllelsen ”av avtalen”. Dommen vil likevel kunne

⁴⁶ Se blant annet Gjems-Onstad/Kildal 2005 s 36

⁴⁷ Diskusjoner med Ragnar Bredvold, Advokat PwC

tillegges stor vekt som argumentasjonsverdi på grunn av spørsmålenes tematiske likhet. I det følgende foreta en drøftelse av den vekt som kan tillegges dommen.

Det skal kort bemerkes at retten begrunner adgangen til å innta *tilleggsytelser* i beregningsgrunnlaget, med at avgiftsvedtaket § 9 tredje ledd må anses videreført ved MVAL 69 § 18. Også av denne bestemmelsen fulgte det som vilkår at ytelsen utgjorde *del av avtalen*. Begrunnelsen for ikke å forankre drøftelsene i det lovfastsatte vilkår fremstår derfor som uklar.

Den sterke tematiske likhet mellom spørsmålene, sammenholdt med den generelle høye vekt Høyesterettsdommer tillegges, tilsier at dommens rettslige argumentasjonsverdi i utgangspunktet likevel vil være stor ved løsning av også det tilsvarende spørsmål. En doms konkrete vekt ved løsning av etterfølgende spørsmål er imidlertid også knyttet til *begrunnens klarhet*⁴⁸. I det gjeldende tilfellet har retten ikke oppstilt noen begrunnelse for benyttelsen av de nevnte avgrensningskriterier. Dette medfører at dommens rettskildemessige vekt dermed må anses å være begrenset. Det at benyttelsen av de to begreper heller *ikke gir noen klare føringer* på den nærmere avgrensning kan også tale for at det er mindre grunn til å legge vekt på dommen ved senere avgjørelse⁴⁹. At dommens resultat ikke gjennomgående er blitt fulgt ved senere avgjørelse av spørsmålet⁵⁰, svekker dens argumentasjonsverdi ytterligere. På grunn av dommens manglende rettslige forankring av spørsmålene, kombinert med den manglende begrunnelse for oppstillingen av vilkårene, vil dommen inneha en *svak* argumentasjonsverdi ved løsning av spørsmålet om hvilken metode som skal legges til grunn-

3.3.2 Naturlig på grunn av den nære sammenheng

I flere lagmannsrettsdommer er spørsmålet løst ved å foreta en *tolkning av avtalebegrepet* i MVAL § 18 annet ledd. I det følgende foretas en gjennomgang av de foreliggende tilfeller, med siktemål å fastslå deres konkrete rettskildemessige vekt.

⁴⁸ Se Eckhoff 2005 s.167

⁴⁹ Andenæs Rettskildelære 2009 s 89

⁵⁰ Se eks LB-2008-184780 (Grieg Investor) og LG-2006-41588 (Norsk Helikopter)

Det skal allerede innledningsvis bemerkes at de behandlede dommer baserer avgjørelsen på hvorvidt det er ”naturlig” å anse ytelsene som én avtale, basert på deres ”nære sammenheng”. Med uttrykket *naturlig* siktes etter en ordinær forståelse til en skjønnsmessig helhetsvurdering. Hva som menes med ytelsens *nære sammenheng* er imidlertid vanskelig å fastslå basert på en ren ordlydsfortolkning, og er ikke nærmere forklart i noen av dommene. Ut i fra konteksten mellom vilkårene, kan det fremstå som vilkåret om ytelsenes nære sammenheng, er ment som en presisering av den skjønnsmessige helhetsvurderingen.

Spørsmålet i det følgende er derfor om den skjønnsmessige helhetsvurderingen er ment presisert ved det etterfølgende vilkår om ytelsenes *nære sammenheng*, eller om det i dommene foretas en skjønnsmessig helhetsvurdering uten nærmere presiseringer av skjønnstemaet. Dernest foretas en drøftelse av den rettskildemessige vekt metoden kan tillegges.

Veidekke

I LB-2004-45797 (Veidekke-dommen) hadde et entreprenørselskap levert hovedentreprise med tilhørende finansiering ved flere anledninger. Finansieringen var kontrahert i egne avtaler, og ble av selskapet undergitt separat avgiftsbehandling. Fylkesskattekontoret mente avgiftsberegningen skulle foretas samlet på grunn av ytelsenes tilknytning.

Spørsmålet for retten var hva som utgjør ”avtalen” i henhold til mval § 18 annet ledd 1. punkt. Retten la til grunn at det ved vurderingen måtte konkret avgjøres om det var naturlig å anse ytelsene som del av samme avtaleforhold. Ved avgjørelsen gikk retten inn på en vurdering av hvorvidt finansieringsavtalene hadde en *selvstendig økonomisk realitet*. Det ble herunder vektlagt at finansieringsavtalene og entreprisene ble fremforhandlet samtidig, av de samme personer, at de ikke var regnskapsmessig delt hos Veidekke, og at Veidekke kun finansierte prosjekter hvor selskapet hadde entreprisen. Avgjørende for rettens resultat var således en helhetsvurdering bestående av *objektive momenter* og *selgers etterfølgende handlinger*.

Brilleland

I LB-2006-36361 (Brilleland-dommen) var saksforholdet at en optikerkjed solgte linseavtaler med en obligatorisk staravgift. Startavgiften dekket betaling for optikertjenester, samt opplæringstjenester vedrørende bruk av linser. Både optiker- og opplæringstjenestene ble ansett å være isolert sett avgiftsfrie. Spørsmålet for retten var hvorvidt tilknytningen til den etterfølgende levering av linser, medførte at det skulle beregnes avgift også på opplæringstjenesten.

Retten kom til at det var *naturlig* å anse ytelsene som del av samme avtaleforhold i henhold til mval § 18. Ved avgjørelsen la retten vekt på at opplæringstjenesten fremsto som ”nødvendig” for kundens benyttelse av hovedytelsen (linsene). Det var her således en *subjektiv vurdering av kjøpers behov* som ble avgjørende.

Norsk Helikopter

I LG-2006-41588 (Norsk Helikopter-dommen) var saksforholdet at et selskap forestod frakting av passasjerer til og fra borreplattformer. Med seg hadde passasjerene bager som inneholdt både personlige effekter og yrkesrelaterte effekter. Det var enighet om at frakten av passasjerer og deres personlige effekter isolert sett var fritatt for beregning av avgift.

Spørsmålet for retten var om frakten av personlige effekter og yrkeseffekter i samme bag, tilsa at de utgjorde én avtale med felles avgiftsberegning. Ved avgjørelsen la retten vekt på at avtalen gjelder ”atskilte ytelser”. Med dette må forstås at det var mulig å definere to separate ytelser ved levering. Retten slo deretter fast at det faktisk at ytelsene ble pakket sammen, ikke medførte noen avgiftsmessig konsekvens. Deretter konkluderte retten med at det ikke var *naturlig* å foreta en forent avgiftsbehandling. Jeg finner det her vanskelig å finne frem til rettens bakenforliggende vurdering. Det må således antas at retten har lagt til grunn en *helhetsvurdering, basert på rettens eget skjønn*.

Oppsummerende vurdering

Som nevnt innledningsvis er spørsmålet her om vilkåret om *nær sammenheng* er ment å presisere den helhetsvurdering som ligger i naturlighetsvilkåret. Det avgjørende blir da om det fremkommer noen forent forståelse av vilkårsstillingen i de tre dommer. Som det

fremkommer av resyméene ovenfor er det i begge de to førstnevnte dommer delvis lagt til grunn en subjektiv vurdering av ytelsenes sammenkopling. Likheten mellom vurderingene slutter imidlertid også her. I den først omtalte dom legger retten hovedsakelig vekt på *selgers* oppfatninger av ytelsenes tilknytning, supplert med rent objektive momenter vedrørende avtaletilknytningen. I den etterfølgende dom baserer derimot retten vurderingen på en vurdering av tilknytningen fra *kundens* perspektiv. Dommene atskilles også ved at vurderingen i førstnevnte dom er relatert til om tilleggsytelsen fremstår som *nødvendig* for hovedytelsen, mens det i den neste dom foretas en vurdering av om det foreligger en tilknytning mellom avtalene i *praksis*. For den sist omtalte dom fremstår det som vanskelig å foreta en vurdering av avgjørelsesmomentene, da vurderingen begrenser seg til å uttale at det isolert sett foreligger to ytelser.

Oppsummeringsvis kan det ut i fra den avvikende momentbruk ikke slutes at *nær sammenheng*-momentet er ment å presisere den skjønnsmessige helhetsvurderingen. Ved å ikke knytte et mer konkret avgjørelsesstema til vurderingen, har retten i de tre dommene følgelig endt opp med å vurdere tilknytningen basert på jevnt over relativt ulikartede momenter. Det må på bakgrunn av dette konstateres at benyttelsen av en ren skjønnsmessig helhetsavgjørelse som avgjørelsesstema, tilsynelatende medfører at det fremstår som vanskelig for rettsbrukeren å forutsi sin rettsposisjon.

Rettsikkerhetshensyn kan dermed tale for at dommene gis en begrenset presedensvirkning på grunn av avgjørelsesstemaet lite konkrete innhold. Kombinert med at lagmannsrettdommer normalt er en rettskilde med begrenset rettskildemessig vekt, må metodens rettskildemessige vekt totalt sett sies å være forholdsvis lav.

3.4 Sammenfattende vurdering av rettstilstanden

Basert på redegjørelsen av de foreliggende rettskilder, kan en oppsummeringsvis slå fast at vurderingen av spørsmålet om det foreligger én eller flere avtaler, fremstår som uensartet basert på de forskjellige kilder. Mens det innen rettspraksis er lagt til grunn henholdsvis en objektiv vurdering, og en bred helhetsvurdering ved løsning av spørsmålet, tilsier EU-retten at spørsmålet må løses på bakgrunn av en vurdering av kjøpers subjektive interesse i ytelsene. Spørsmålet er da om det er rettslig grunnlag for å

foreta en presisering av det vurderingstema som er lagt til grunn innen rettspraksis, på bakgrunn av den løsning som fremkommer av bakgrunnsretten og praksis fra EU-retten.

Normalt vil norsk domstolspraksis ved tolkning av norsk internrett være av en høyere trinnhøyde enn dommer fra EU-retten gjeldende tilsvarende spørsmål. Som beskrevet innledningsvis er imidlertid EU-retten tillagt en økt rettskildemessig vekt ved tolkning av merverdiavgiftsretten på avgiftsunntakenes område. At domstolspraksisen består av henholdsvis lagmannsrettspraksis med begrenset, og Høyesterettspraksis med svært begrenset vekt, medfører videre at disse metodenes vekt svekkes. Totalt sett kan det således ikke utledes noen *markant* forskjell i den rettskildemessige vekten kildene innehar.

Den vanlige løsning ved total-partiell motstrid mellom likevektige ulovfestede regler, er at den forutgående regel tolkes innskrenkende, basert på den etterfølgende regel⁵¹. Da det her er den siste regel som er mest spesiell, kan løsningen imidlertid ikke benyttes. I henhold til Eckhoffs ”Rettskildelære”⁵² beror løsningen da på om det er tatt hensyn til den eldre regel ved utarbeidelse ved den yngre. Hvis så ikke er tilfelle, medfører det at den eldre regle faller bort, da den yngre er ment å gjelde fullt ut. Eckhoff drøfter imidlertid tilfellet i forbindelse med kolliderende *lovregler*, og må forstås med den bakgrunn at *lovgivers rolle er å forandre* rettsstilstanden. I det foreliggende tilfellet må utfallet av motstriden tolkes i lys av at domstolene *ikke* har en slik rettsskapende rolle, men kun er ment å besvare et konkret spørsmål basert på foreliggende rettskilder. Når en domstol dermed etablerer en ny regel, uten å ta hensyn til en foreliggende regel, må det således motsetningsvis medføre at domstolenes presedens på det etterfølgende spørsmål er betydelig svekket.

Som vist over i beskrivelsen av rettspraksis vurderinger på området, kan de forelagte dommer bære preg av at avgjørelsen hittil har vært underlagt en for bred vurdering, basert på hva hensynet til forutberegnelighet for borgerne tilsier. Supplert med den svekkede presedensverdi dommene har, tilsier således de øvrige foreliggende rettskilder

⁵¹ Se Eckhoff ”Rettskildelære”2001 s 346 og 348 siste avsnitt.

⁵² 2005 s 362

at vurderingstemaet må innsnevres til å kun omfatte kundens subjektive formål med ytelsen. Det må følgelig legges til grunn at norsk rett samsvarer med den løsning som er fremkommet innen EU-retten på området.

3.5 Vurdering av regelens egnethet

Som konkludert med over er det *kjøpers subjektive beveggrunner* som skal anses avgjørende for vurderingen av om tilleggstyelsen skal underlegges samme avgiftsstatus som hovedytelsen.

En subjektiv vurdering av hovedytelses spørsmålet vil for myndighetene medføre at den *etterfølgende kontroll vanskeliggjøres*, da det for en utenforstående part vil være enklere å bedømme hva som er det avgjørende element ut ifra objektive størrelser, som pris, varighet etc. Løsningen kan også fremstå som *urimelig* når resultatet blir at ikke den objektivt sett største ytelsen er avgjørende for avgiftsplikten.

Valget av kjøpers subjektive beveggrunner som vurderingsgrunnlag må sees på bakgrunn av hensynet til å *øke omsetteligheten for de avgiftsunntatte ytelser*⁵³. Hvor en tilleggstyelse er priset dyrere enn hovedytelsen av markedshensyn, ville dette medført en *tilfeldig begrensning i omsetteligheten* av den unntatte ytelse at den avgiftspliktige ytelsen anses bestemmende for avgiftsplikten. Motsatt vil formålet om å øke omsetteligheten av ytelsen, *ikke* gjøre seg gjeldende når kjøpers beveggrunner uansett ikke er knyttet til den avgiftsunntatte ytelse. Når formålet om økt omsettelighet for de unntatte ytelser ikke gjør seg gjeldende, vil provenyhensyet tilsi at *alle* ytelser hvor den avgiftsunntatte ytelse ikke er selvstendig beveggrunn avgiftsbelegges.

Et avgjørelsesgrunnlag fritatt for objektive størrelse, medfører også at resultatet holdes konstant, uavhengig av etterfølgende ytelser. Ved en objektiv vurdering av ytelsenes pris, ville kjøp av en etterfølgende tilleggstyelse kunne medført at den totale

⁵³ Begrunnelsen gjør seg ikke gjeldende når hovedgruppen kjøpere er næringsdrivende med adgang til fradrag for inngående avgift, se særlig de finansielle tjenester. For disse tilsier hensynet til lovens system at den samme vurdering legges til grunn. At løsningen er den samme innen EU medfører at også konkurransehensyn støtter opp under denne løsning.

avgiftsbehandling ble endret, ved at vekten nå tippet den annen vei⁵⁴. Et tilsvarende avgjørelsesgrunnlag er også tidvis blitt benyttet ved den konkrete avgrensningen mellom avgiftsunntakenes rekkevidde⁵⁵. Lovens system tilsier dermed også at kjøpers subjektive formål legges til grunn.

Ved å utelukkende legge subjektive momenter til grunn for avgjørelsen, oppstår avgrensningsspørsmål mot ytelser som ikke er av selvstendig interesse for kjøper, men hvor ytelsen objektivt vurdert ikke har noen tilknytning til hovedytelsen. Det kan eksempelvis tenkes tilfeller hvor selger har innordnet seg slik at kjøper for å kunne kontrahere for hovedytelsen, også *må*, eller er særlig tjent med, å kontrahere for ytterligere tilleggsytelser⁵⁶. Etter den foran oppstilte regel, vil disse gå inn i beregningsgrunnlaget til hovedytelsen, forutsatt at kjøper ikke har en selvstendig interesse i å kontrahere for ytelsene/e. Det kan fremkomme som kunstig at også disse skal underlegges den samme avgiftsberegning, hvor ytelsene isolert sett ikke har noen tilknytning til hovedytelsen, eller kun i begrenset grad. Problemstillingen tilsvarer det som nedenfor omtales som et spørsmål om det er grunnlag til å innta en *objektiv begrensning* i adgangen til å innta ytelser i beregningsgrunnlaget. For nærmere behandling, se under kapittel 5

3.6 Regelens utilstrekkelighet

At en subjektiv vurdering av kjøpers beveggrunner skal være avgjørende for avgiftsplikten, vil i utgangspunktet stride mot prinsippet om at selger ikke skal legge kjøpers forhold til grunn ved avgiftsberegningen. Motstriden avhjelpes noe ved at det er de subjektive beveggrunner *objektivt vurdert* som er gjort til avgjørelsesstema. Kjøper

⁵⁴ Siste moment hentet fra Advokatfullmektig Håkon Bryge

⁵⁵ Se eks ot.prp.nr.2 (2000-2001) pkt 7.2.4.5 om Undervisning, hvor avgrensningen går mellom om kjøper av tjenesten har et kompetansebyggende eller fritidspreget formål med ytelsen. Det skal imidlertid bemerkes at i hovedsak har lovgiver unngått å oppstille føringer til bruk ved avgrensningsspørsmål av avgiftsunntakene.

⁵⁶ Se eksempelvis Rt-2006-396, hvor kjøper av bil automatisk fikk med en serviceavtale på kjøpet. Spørsmålet ble her imidlertid løst på annet grunnlag, da selskapet ikke gjorde gjeldende at serviceavtalen utgjorde en tilknyttet ytelse, i form av en betinget omsetning, med tidsmessig utskøvet leveringstidspunkt.

slipper dermed å foreta undersøkelser hos den konkrete kjøper, men kan nøye seg med en vurdering av en normaloppfatning av kjøpers beveggrunner for å kontrahere for ytelsene.

Problemstillingen spisses ytterligere når kjøper kontraherer for en hovedytelse og en tilleggsytelse, men selger *ikke vet* at kjøper kontraherer for begge. Dette kan eksempelvis forekomme fordi avtalen er inngått med forskjellige personer hos selger, eller fordi kjøper erverver ytelsene med et tidsmessig mellomrom, uten å informere selger om tilknytningen. Årsaken til at kjøper holder selger uvitende om tilknytningen kan videre være begrunnet i kjøpers uvitenhet vedrørende smittereglenes virke, eller i rene omgåelsesbetraktninger.

4 Hovedytelsesvurderingen

I det følgende skal spørsmålet om hva som utgjør *hovedytelsen* ved en levering behandles. Spørsmålet vil ved fastleggingen av reglene om de sammensatte ytelser få en dobbel rolle. Den mest innlysende er at spørsmålet avgjør hvilken ytelse som er bestemmende for avgiftsplikten. Som vist over bygger EU-retten også på en vurdering av ytelsenes status også ved spørsmålet om hva som skal anses som en sammensatt ytelse, slik at spørsmålet om en ytelse er å anse som en hovedytelse eller en sekundær ytelse vil få betydning også i denne sammenheng

Det foreligger ingen regulering av spørsmålet om hva som utgjør hovedytelsen i merverdiavgiftsloven, slik at regelens nærmere innhold må fastsettes på bakgrunn av de foreliggende kilder. Etter en naturlig forståelse av uttrykket hovedytelse, siktes det til den ytelsen som fremstår som mest fremtredende ved leveringen. En slik definisjon av begrepet gir imidlertid ikke føringer på hvordan spørsmålet skal løses. Avgjørende vil være å fastlegge om bedømmelsen foretas ut fra en subjektiv vurdering av selgers eller kjøpers vurdering, rent objektive kriterier, eller en helhetsvurdering basert på samtlige

momenter. I det følgende foretas en gjennomgang av de foreliggende kilder for å nærmere avgjøre hvilke momenter som skal benyttes ved avgjørelsen.

Det skal innledningsvis bemerkes at en gjennomgang av rettskildesituasjonen skaper særlige problemer, da kildene som behandles gjennomgående er relativt upresise i sine beskrivelser av vilkårsstillelsen. Jeg vil derfor underlegge kildene en presiserende tolkning for å kunne besvare spørsmålet om hvilken ytelse som anses som hovedytelsen.

4.1 Vurderingsgrunnlaget – kjøpers primærformål

Spørsmålet om hvilke momenter som skal legges til grunn ved avgjørelsen av hovedtelsesspørsmålet ble behandlet i Rt-2009-1632 (Carnegie/ABG). Carnegie og ABG Sundal Collier leverte rådgivnings- og forhandlingstjenester til henholdsvis DnB og Gjensidige NOR i forbindelse med fusjonen av de to selskaper. Selskapene anså tjenestene for å være unntatt avgift på bakgrunn av unntaket for de finansielle tjenester. Fylkesskattekontoret anså vederlagene for å være relatert til avgiftsbelagte rådgivningstjenester, og etterberegnet merverdiavgift på det fulle vederlag.. Fylkesskattekontoret bygget sin begrunnelse primært på at det ikke forelå meglingstjenester overhodet, og subsidiært på at rådgivningstjenestene var hovedytelsen ved leveringene.

Det nærmere spørsmål som forelå for Høyesterett til avgjørelse var om ”godtgjørelsen *i sin helhet var avgiftspliktig eller avgiftsfri*”⁵⁷. Spørsmålet må forstås som et spørsmål om hvilken ytelse som er avgjørende for avgiftsplikten; les er hovedytelsen. Retten slår innledningsvis fast at det avgjørende ved vurderingen er ”hvilke elementer som *særlig karakteriserer den aktuelle transaksjon*”⁵⁸. Retten konkretiserer deretter avgjørelsestemaet, ved å foreta en vurdering av hva som er det karakteriserende element på bakgrunn av hva som er ”formålet” eller ”hovedsiktemålet” med tjenestene, *vurdert fra ”oppdragsgivers side*”. Rettens behandling av spørsmålet taler således for at det skal legges til grunn en *subjektiv vurdering* av hva som er *oppdragsgivers primærformål*

⁵⁷ Avsnitt 53

⁵⁸ Avsnitt 55

med å kontrahere for ytelsene. At ytelsenes objektive størrelse ikke skal vektlegges, kommer også frem i Høyesteretts behandling av den forutgående Geelmuyden.Kiese-dommen, hvor retten uttaler at smittereguleringene gjelder uten hensyn til om innsatsfaktorene er vesentlige ”etter en absolutt eller relativ vurdering”⁵⁹. Slutningen har videre støtte i Volker Ludvig-dommen (gjengitt nedenfor) som Høyesterett henviser til i Carnegie/ABG.

4.2 Metodisk behandling av kjøpers primærformål

Høyesterett ga i Carnegie/ABG-saken ingen videre føring på *hvordan* man skal avgjøre hva som er oppdragsgivers primærformål ved leveringen. Høyesterett henviste imidlertid til Volker Ludvig-dommen avsagt av EU-domstolen for en løsning på hva som utgjør en hovedytelse etter norsk rett. I det følgende foretas en beskrivelse av EU-domstolens drøftelser i den siterte avgjørelse.

Volker Ludwig (heretter VL) bedrev finansiell rådgivning til privatkunder, med tilhørende formidling av bindende låneforespørsler til låneformidler. VL opptrådte på grunnlag av agenturavtale med låneformidler. VL utførte dermed rådgivning i låneformidlers navn, og mottok provisjon av denne for de inngåtte låneavtaler. Tyske avgiftsmyndigheter etterberegnet mva på den mottatte provisjon. For EF-domstolen var spørsmålet todelt. Det første spørsmål knyttet seg til hvilken av avgiftssubjektets ytelser som er avgjørende for den avgiftsmessige klassifiseringen av ytelsene, jfr sjette direktivs artikkel 13, punkt B, litra d) nr 1. Denne del av EF-rettens uttalelse vil bli behandlet i det følgende.

Hovedytelsesvurderingen

Spørsmålet for retten var ”hvilken av selgers aktiviteter som var avgjørende for kvalifikasjonen av hans ytelse”, hvilket tilsvarer det ovenfor betegnede spørsmål om hva som er *hovedytelsen*. Retten besvarer spørsmålet med å foreta en beskrivelse av den motsatte størrelse, *sekundær ytelse*, for deretter å slutte ut i fra denne definisjonen hva som utgjorde hovedytelsen. I det følgende foretas derfor en redegjørelse av hva som

⁵⁹ Avsnitt 33

utgjør en sekundær ytelse, før spørsmålet om hva som utgjør hovedytelsen drøftes avslutningsvis på bakgrunn av dette.

Sekundær ytelse

Retten uttaler at en ytelse skal anses for å være sekundær når den ”ikke for kunderne udgoer et maal i seg selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedytelse paa de best mulige betinger”. Rettens beskrivelse av avgjørelsestemaet kan her forstås på to måter. Utsagnet kan *enten* gi uttrykk for to sidestilte avgrensninger av begrepet; en negativ (når tjenesten ikke utgjør et mål), og en positiv (når tjenesten er et middel til at udnytte hovedytelsen). *Alternativt* kan uttalelsen forstås slik at den ene avgrensning er avgjørende for vurderingen, mens den annen kun beskriver dennes resultat. Da de to avgrensninger ikke medfører et fullt ut tilsvarende resultat, tilsier hensynet til forutberegnlighet at én av de to avgrensninger må velges.

Det videre spørsmål er da om den positive eller negative avgrensning skal legges til grunn for avgjørelsen. I det følgende foretas først en beskrivelse av de to avgrensningsmetoder, før metodenes egnethet som avgrensningskriterium redegjøres for avslutningsvis.

Den *positive* avgrensning fastsetter at ytelsen er sekundær når den utgjør ”*et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedytelse*”. Avgrensningen oppstiller som det avgjørende kriterium at ytelsens funksjon er relatert til utnyttelsen av en annen ytelse.

Avgrensningen tar imidlertid ikke forbehold for at en ytelse kan ha flere bruksområder, eller at den hjelpende funksjonen også kan benyttes til annet enn utnyttelse av hovedytelsen. Er du eksempelvis på Ikea og kjøper med deg en pakke svenske kjøttboller samt en gryte, vil en klart kunne si at gryten er et middel til å utnytte kjøttbollene. Grytens øvrige bruksområde tilsier imidlertid at den ikke avgiftsmessig bør betraktes som underordnet kjøttbollene. Hvor slike forhold gjør seg gjeldende av en viss styrke, tilsier ikke lenger ytelsens karakter at den kun er å anse som en hjelpefunksjon, og prinsippet om å unngå kunstige oppdelinger av avgiftsgrunnlaget vil da ikke gjøre seg gjeldende. På bakgrunn av at den positive avgrensning ikke avgrenser mot disse tilfeller, må avgjørelsesgrunnlaget sies å fremstå som utilstrekkelig ved fastleggingen av hva som er *kundens subjektive primærformål*.

Vurderingstemaet vil imidlertid ha innvirkning ved fastleggningen av eventuelle *objektive begrensninger*, se nedenfor i kapittel 5.1.

Den negative avgrensning er formulert som at ytelsen ”ikke for kunderne udgoer et maal i seg selv”. Da formuleringen fremstår som relativt upresis, foretas først en *forklarende* tolkning av utsagnet. At en ytelse ”for kunderne *udgoer et mål i seg selv*” er nærmest å forstå som et uttrykk for at ytelsen utgjør en selvstendig beveggrunn, vurdert uten tilknytningen til den annen ytelse. Ved vurderingen av hvorvidt slik selvstendig beveggrunn foreligger, vil det naturlige være å ta utgangspunkt i den alminnelig betingelseslære, slik at vurderingstemaet vil være om kunden har interesse i ytelsen, tenkt den annen ytelse borte. Da avgrensningen av uttrykket er negativ, er formuleringen best å forstå som et vilkår om at *kjøper ikke* ønsker å kontrahere for *ytelsen, tenkt den annen ytelse borte*.

I mange tilfeller vil ytelsene være *gjensidig avhengige av hverandre*, slik at kjøper antageligvis ikke ville ervervet ytelsen uten den annen. Det kan da fremstå som vanskelig å utskille en hovedytelse, på tross av at den ene helt klart kun har en hjelpefunksjon for den andre ytelse. Det er her imidlertid viktig at det skilles mellom det at en ytelse utgjør en *selvstendig* beveggrunn til å kontrahere for ytelsen, og det at den utgjør en *tilstrekkelig* beveggrunn til å kontrahere, da det kun er krav til at beveggrunnen er selvstendig. At en ytelse utgjør en *selvstendig* beveggrunn innebærer at kundens *ønske* om å kontrahere foreligger uavhengig av den andre ytelse. En ytelse utgjør imidlertid først en *tilstrekkelig* beveggrunn, når den *alene* er tilstrekkelig til at kunden kontraherer. Det er eksempelvis vanskelig å forestille seg at noen ville kjøpt en flaske vann uten flaska, mens det samtidig er tvilløst at det er vannet som er hovedytelsen. For en normalkunde *bortfaller* imidlertid ikke ønsket om å erverve vannet, selv om flasken tenkes borte. Vannet vil i dette tilfellet således isolert sett utgjøre en *selvstendig* beveggrunn, men av praktiske hensyn ikke en *tilstrekkelig* beveggrunn. For at en ytelse skal anses å være en hovedytelse, er det imidlertid som sagt kun krav til at ytelsen utgjør en *selvstendig* beveggrunn.

Spørsmålet er så om en slik negativ avgrensning medfører et mer presist avgrensningskriterium enn det positive. Mens den positive avgrensning fastsetter at ytelsen er en sekundær ytelse hvis den er *egnet* til å bedre utnyttelsen av hovedytelsen, stiler den negative som vilkår at kjøper *ikke ville kontrahert* for ytelsen uten hovedytelsen. Hvor det således foreligger flere, isolert sett tilstrekkelige beveggrunner for kjøper til å kontrahere for ytelsen, vil den ikke utgjøre en sekundær ytelse etter den negative avgrensning. Basert på at den positive avgrensning ikke avgrenser mot de tilfelle hvor ytelser har flere bruksmuligheter, fremstår den negative som den mest snevre definisjonen.

Utsagnets kontekst kan også tilsi at det er den negative avgrensning som skal velges. Ved at den negative avgrensning er den først nevnte, er den positive mer naturlig å anse som en *beskrivelse* av den annen avgrensning, enn motsatt. Det fremkommer imidlertid ikke at noen slik gradforskjell er tiltenkt ved avgrensningenes plassering, slik at den kontekstuelle plassering av avgrensningene utgjør et svakt moment.

Oppsummering

Av hensynet til forutberegnlighet anses det som nødvendig å operere med én regel til avgjørelse av hva som er den sekundære ytelse. Hensynet til en separat avgiftsvurdering tilsier videre at den snevrere, negative avgrensningsmetode skal legges til grunn ved vurderingen av hva som er en sekundær ytelse. Valget av denne avgrensning medfører at det ikke forekommer avgiftssmitte ved levering av ytelser, hvor sekundærytelsen også innehar øvrige funksjoner som i seg selv kan utgjøre tilstrekkelig beveggrunn for kjøper. I disse tilfelle vil nettopp ikke prinsippet mot kunstig oppdeling gjøre seg gjeldende, Det avgjørende for om en ytelse anses som sekundær, blir altså at kunden *ikke* har et ønske om å erverve ytelsen, *tenkt den annen borte*.

At en slik forståelse av rettens uttalelser må legges til grunn, støttes også av den etterfølgende C-41/04 Levob Verzekeringen BV og OV Bank NV. Ved avgjørelsen av hvorvidt en oppdeling fremsto som ”kunstig” foretok retten her en vurdering av hvorvidt den ene ytelse hadde anvendelighet for kunden, uten leveransen av den annen ytelse⁶⁰. Dennis Ramsdahl Jensen legger i ”Merværdiavgiftspligten” 2004 til grunn at det er den *positive* avgrensning som er bestemmende, uten at han konkret tar stilling til

⁶⁰ avsnitt 24

problemstillingen. Siste avsnitt i hans kapittel 4.6.2 taler derimot for å legge til den grunn den forståelse jeg her anfører.

Hovedytelsen

Etter en naturlig forståelse av begrepene *hovedytelse* og *sekundær ytelse*, fremstår de to begreper som motsatte størrelser. Basert på en antitetisk slutning, vil således en ytelse som *utgjør* selvstendig beveggrunn, tenkt den annen borte, utgjøre hovedytelsen ved leveringingen.

4.3 Avsluttende bemerkninger

Besvarelsen av hva som utgjør en hoved- og sekundærytelse fremstår som teknisk svært vanskelig, og dermed lite anvendelig for brukerne. I praksis vil imidlertid avgjørelsen ikke by på like store problemer, da selger i hovedsak kan legge til grunn at den ytelse *kunden etterspør* er hovedytelsen. At det skal opereres med en annen metode ved den etterfølgende bevisvurdering fremstår i utgangspunktet som kunstig. Det skal her imidlertid presiseres at den anviste metode ikke må anses som et *vilkår* for hva som er kundens beveggrunn. Metoden er kun *et verktøy*, beregnet på å komme frem til hvorvidt kunden faktisk har knyttet en selvstendig beveggrunn til den enkelte ytelse.

5 Objektiv begrensning i adgangen til innta ytelser i beregningsgrunnlaget

Som vist i det foregående er det en vurdering av *kundens subjektive interesse* knyttet til de enkelte ytelser som skal legges til grunn ved avgjørelsen om flere ytelser skal undergis en samlet avgiftsberegning. Som beskrevet avslutningsvis vil avgjørelsesmomentet som legges til grunn også kunne ha uheldige virkninger. I det følgende skal det derfor gjøres rede for hvorvidt det er grunnlag for underlegge smittebestemmelsene også *objektive begrensninger*, når det er konstatert at det subjektive vilkår er oppfylt.

Behandlingen i det følgende er tredelt. Jeg vil først gjøre rede for hvorvidt det er rettskildemessig grunnlag for å tilføre et objektivt nødvendighetsvilkår. Jeg vil deretter

vurdere hvorvidt det foreligger forskjeller i vilkårets meningsinnhold, basert på om det er en avgiftsunntatt eller en avgiftspliktig ytelse som er hovedytelsen. Avslutningsvis foretas deretter en sammenfattende behandling av vilkårets innhold.

5.1 Generell objektiv nødvendighetsbegrensning

Som vist ovenfor i kapittel 3 er det kundens manglende selvstendige beveggrunn knyttet til den ene ytelse, som er det avgjørende moment for spørsmålet om det foreligger en sammensatt ytelse. Et rent subjektivt avgjørelsesgrunnlag har imidlertid svakheter ved at såfremt vilkåret til at ytelsen anses som *underordnet* er oppfylt, åpnes det for at de næringsdrivende fritt kan innta ytelser i beregningsgrunnlaget, hvor *tilknytningen* til hovedytelsen kan fremstå som mer eller mindre fjern. Som vist over strekker begrunnelsen for å innta sekundærytelsene i beregningsgrunnlaget seg ikke lenger enn til ytelser som kjøper har et *behov* for ved utnyttelsen av hovedytelsen. Det kan ikke sees å foreligge noen hensyn som taler for å benytte smitteregelen på ytelser hvor kundens behov for ytelsen ikke er knyttet til hovedytelsen, og det bør derfor opereres med en avgrensning som unntar ytelsene fra å inngå i beregningsgrunnlaget, hvor slikt behov ikke foreligger. Formålet med behandlingen i det følgende er følelig å vurdere om det er *rettslig grunnlag* for å innta en forholdsmessighetsbegrensning i vurderingen av hva som utgjør en samlet ytelse, basert på den *objektive tilknytningen* mellom ytelsene.

Vilkåret om et ytterligere krav til ytelsenes objektive tilknytning fremkommer som hovedregel ikke i lovbestemmelsene. Eneste unntak er mval § 3-7, annet ledd, som fastsetter at ved *fremføring av kunstneriske åndsverk*, må den sekundære ytelse være integrert ”og nødvendig” for å omfattes av unntaket. En anvisning av et nødvendighetsvilkår i én av smittebestemmelsene, utgjør imidlertid ikke tilstrekkelig grunnlag til å anvende vilkåret på de øvrige bestemmelser. At vilkåret er inntatt i én av bestemmelsene, men ikke de øvrige, taler snarere for at lovens system tilsier at det *ikke* gjelder et nødvendighetskrav.

Kravet til at den sekundære ytelse må være *nødvendig for hovedytelsen* for å inngå i dennes beregningsgrunnlag, fremkommer også i flere dommer. I Rt-2004-2000 (Geelmuyden.Kiese) og LB-2006-36361 (Brilleland) begrunnet henholdsvis Høyesterett

og lagmannsretten utvidelsen av beregningsgrunnlaget med at den sekundære ytelse utgjorde en ”nødvendig del” av hovedytelsen. Benyttelsen av et nødvendighetskriterium var i dommene imidlertid verken begrunnet eller forsøkt hjemlet, og dommene utgjør således et svakt prejudikat for vilkårets eksistens.

I LE-2006-54168, en upublisert byrettsdom referert i Avgiftshåndboken 2002 s 331/332, samt klagesakene KMVA-1995-3378 (upublisert), KMVA-1999-4342, KMVA-2000-4280, KMVA-2003-4873 og KMVA-2004-5147, er imidlertid nødvendighetsvilkåret inntatt som en *fortolkning* av tidligere lovs § 18, annet ledd, første punkt. Tilsvarende er også uttalt i veileder utgitt av Skattedirektoratet⁶¹. Det foreligger således klart støtte i praksis for at det må foretas en nødvendighetsvurdering knyttet til den sekundære ytelse, ved avgjørelsen om denne skal inngå i beregningsgrunnlaget. Som beskrevet innledningsvis utgjør klagenemnds avgjørelser imidlertid generelt en rettskilde av lav vekt. Avgjørelsens vekt blir imidlertid styrket av dens gjentatte og langvarige bruk. At vilkåret ikke blir *konsekvent* benyttet ved løsningen av spørsmålet vil imidlertid på den annen side begrense praksisens vekt noe.

Spørsmålet er også kommet opp i tilknytning til hva som anses å være levert ”som ledd i” utleie, jfr tidligere lovs § 2 nr 4, jfr § 5a. I LG-1995-1045 var saksforholdet at en bedrift leide ut et fabrikklokale med strøm. Spørsmålet var om også strøm benyttet til *industriproduksjonen* skulle inngå i beregningsgrunnlaget, eller om uttrykket ”som ledd i” medførte at utvidelsen av beregningsgrunnlaget var begrenset til den del av strømmen som var knyttet til utleie av lokalet som sådan. Retten kom her til at strøm til virksomheten sto i en annen stilling, da den ikke ”trenges for å bruke lokalene i og for seg”. Retten uttalte videre at strøm til lys og oppvarming vil kunne inntas, da slik strøm er en ”nødvendig forutsetning for i det hele tatt å kunne bruke lokalene”. Dommen knytter seg i utgangspunktet til unntaket for utleie av fast eiendom, men vil på bakgrunn av smittebestemmelsenes nære sammenheng også få betydning for forståelsen av det generelle prinsipp.

⁶¹ Skattedirektoratet ”Praktisk merverdiavgift og investeringsavgift i offentlig virksomhet” 1999 s.25

På tross av at det ikke foreligger noen sterke rettskilder for å innta et nødvendighetskrav ved vurderingen av om sekundærtelser skal inngå i hovedytelsens beregningsgrunnlag, tilsier en samlet vurdering forvaltningspraksis og rettspraksis klart at smitteeffekten må underlegges en objektiv nødvendighetsbegrensning. En slik sluting støttes også opp av at rekkevidden til hensynene som taler for smittebestemmelsene, ikke strekker seg lenger enn til de ytelser som kunden har behov for ved utnyttelse av hovedytelsen.

Tilsvarende begrensning i utvidelsen av beregningsgrunnlaget kom også frem i Madgett og Baldwin Sak 61996J0308 for EF-domstolen. Domstolen avgrenset her mot ”ydelse der ligger uten for [tjenesteytelses] traditionelle oppgaver ... og hvis utførelse ikke kan undgaa at have merkbare følger for den faste pris der anvendes”. Domstolen la således til grunn en subjektiv vurdering av hva som var *ordinære ytelser for selger*, kombinert med en begrensning basert på ytelsenes *objektive størrelse*. Begrensningen fremstår dermed i utgangspunktet som ulikartet den som fremkommer i norsk rett. Felles er imidlertid at begge avgrensningene bygger på at kundens manglende subjektive behov for sekundærtelsen ikke fremstår som et *tilstrekkelig* avgrensningskriterium

5.2 Det nærmere innhold i nødvendighetsbegrensningen

Det nærmere innhold av en slik nødvendighetsvurdering fremkommer imidlertid i få tilfelle av avgjørelsene. Etter en normal forståelse av uttrykkets meningsinnhold gir vilkåret anvisning på at det må foreligge et krav til tilknytning mellom ytelsene, i form av at *et kvalifisert behov* for den sekundære ytelsen ved utnyttelse av hovedytelsen *Hvor kvalifisert* behovet bør være, må avgjøres på bakgrunn av en avveining av de foreliggende hensyn. På den ene side vil hensynet til at like ytelser skal behandles likt, herunder hensynet til separat avgiftsbehandling, tale for at det opereres med et strengt nødvendighetsvilkår for å utvide beregningsgrunnlaget til også å omfatte de sekundære ytelser. På den annen side vil henholdsvis hensynet til økt omsettelighet for de avgiftsunntatte ytelser og provenyehensynet, avhengig av hvilken ytelse som er den leverte hovedytelse, tilsa at nødvendighetsvilkåret lempes.

Spørsmålet kompliseres imidlertid ved at de to hensynene som begrunner en lempeligere fortolkning av vilkåret, også vil tale *mot* utvidelse av beregningsgrunnlaget, når det ikke er en ytelse hvis avgiftsplikt er begrunnet i hensynet, som er hovedytelsen. Er det eksempelvis en avgiftspliktig ytelse som er hovedytelsen vil provenyehensynet tale *for* at det foretas en utvidelse av beregningsgrunnlaget. Er det imidlertid en

avgiftsunntatt ytelse som er hovedytelsen, vil proveny hensynet tale *mot* at beregningsgrunnlaget utvides.

I henhold til forarbeidene skal unntakene fra merverdiavgiftsplikten være særskilt begrunnet⁶², blant annet på grunn av provenymessige hensyn. Da utvidelser av beregningsgrunnlaget vil medføre en *konkret utvidelse* av unntakene når hovedytelsen er unntatt avgift, må det derfor vurderes om proveny hensynet også medfører at *den konkrete utvidelsen* som smitteeffekten medfører, må anses begrenset ved levering av slike ytelser, herunder at nødvendighetsvilkåret *tolkes strengere*. Spørsmålet gjør seg særlig gjeldende når unntaket fra merverdiavgiftsplikt ikke er begrunnet i økt omsettelighet for de samfunnsnyttige tjenester, men kun er inntatt av *beregningstekniske hensyn*. For disse ytelser er det hovedsaklig kun hensynet til lovens system som vil begrunne en smitteeffekt.

For å vurdere hvorvidt proveny hensynet *har* medført et slikt ulikartet nødvendighetskrav, foretas i det følgende en analyse av smittebestemmelsene knyttet til unntakene i kapittel 3. Det nærmere siktemål med analysen er å vurdere hvorvidt nødvendighetsvilkåret fremtrer som *strengere* ved levering av ytelser unntatt avgift. Problemstillingen kan også sees på som et spørsmål om proveny hensynet kan tillegges en sterkere vekt enn hensynene som begrunner unntakene.

Ved behandlingen i det følgende vil det *ikke* gjøres rede for adgangen til utvidelse av beregningsgrunnlaget for *hver enkelt* av de unntatte ytelser. En slik behandling ville favne for vidt, uten at det ville tilføre noe mer til forståelsen av det generelle spørsmål. I stedet skal det her belyses om det foreligger *likhetstrekk ved vilkårsstillingen* for å innta ytelser i beregningsgrunnlaget ved levering av unntatte ytelser. Da det delvis er forskjelligartede hensyn som begrunner avgiftsunntakene, blir den følgende fremstilling delt i tre hoveddeler basert på hvilke formål som begrunner unntakene. Dette for å kunne skille ut de områder hvor det foreligger hensyn av særlig vekt, som begrunner en annerledes fortolkning av smittespørsmålet. Hvor det er særskilte formål som begrunner

⁶² Ot.prp.nr.2 (2000-2001) pkt 7.1.1.

en innskrenkende tolkning, vil dette ikke ha den samme innvirkning på forståelsen av det generelle spørsmål.

Det forutsettes i det følgende at vilkåret om at ytelsene inngår i samme avtale i henhold til drøftelsen over i kapittel 4, kommer analogisk til anvendelse også for ytelser unntatt avgift. Dette støttes av at vilkårsstillelsen for å utide beregningsgrunnlaget for de avgiftsunntatte ytelser, jevnt over fremstår som ufullstendig, jfr vilkåret "som ledd i". For en nærmere redegjørelse for adgangen til å benytte reglene analogisk, viser jeg til over i kapittel 2.1

5.2.1 Ytelser unntatt avgift av samfunnsmessige hensyn, som hovedsakelig leveres av offentlige institusjoner

Omsetning av helse-, undervisnings- og sosiale tjenester er unntatt avgift i medhold av mval §§ 3-2 t.o.m. 3-5. Av bestemmelsenes annet ledd følger det at også ytelser som omsettes ”*som et naturlig ledd*” i tjenestene skal unntas merverdiavgift. I henhold til ordlyden settes det få begrensninger til hva slag stilknytning som skal foreligge for at tilleggstyelser kan inngå i vederlaget til de omtalte unntatte ytelser.

Forarbeidene tilsier imidlertid at adgangen til å innta ytelser i beregningsgrunnlaget skal tolkes langt snevrere, praktisk talt avgrenset mot alle tjenester som kan anses å være i konkurranse med andre næringsdrivende⁶³. Forarbeidene begrunner den begrensede smitteeffekt med hensynet til konkurransenøytralitet i systemet, og viser til tidligere praksis hvor blant annet frisørtjenester til pasienter, og matombringning til pleietrengende er ansett for ikke å omfattes av smitteregelen.

At en svært snever forståelse skal legges til grunn støttes også av behandlingen av eksempelvis undervisningstjenester i merverdiavgiftshåndboken 2010 s 139, samt av den tilsvarende avgrensning som er foretatt for tjenestene innen EU-retten, jfr xxx tidligere sjette direktiv, art 13, punkt A, stk 2, litra b. xxx

Anvendelsen av smittebestemmelsen for de avgiftsunntatte ytelser som hovedsakelig leveres av offentlige institusjoner må således anses å være svært snever, ved at den kun omfatter ytelser som av praktiske hensyn ikke kan levers av andre. Begrunnelsen for den snevre anvendelsen er i henhold til forarbeidene at det offentlige ikke skal

⁶³ Se eks ot.prp.nr 2 (2000-2001) s.110, 113 og 119

konkurrere med private tjenestetilbydere. Det kan følgelig ikke slutes fra disse ytelser at *provenyhensynet* tiliser en snever forståelse av smitteregelen.

5.2.2 Øvrige ytelser unntatt avgift av samfunnsmessige hensyn

Det er få øvrige tjenester som er unntatt merverdiavgift av samfunnsmessige hensyn, hvor det er opprettet egen smittebestemmelse. Kunstnerisk fremføring av åndsverk er imidlertid unntatt i medhold av mval § 3-7, annet ledd. I henhold til bestemmelsens annet ledd, omfatter unntaket også ytelser som er en ”nødvendig og integrert del av fremføringen”. Det fremkommer ikke av forarbeidene hva som skal forstås med uttrykket *nødvendig og integrert*. Forarbeidene foretar imidlertid en *eksemplifisering* av hva som kan inntas, hvor det blir uttalt at blant annet ytelser knyttet til lyd, lys og scene inngår i beregningsgrunnlaget⁶⁴. Forarbeidene uttaler imidlertid videre at vakttjenester og øvrige tjenester knyttet til *arrangementet* ikke inngår i beregningsgrunnlaget. Eksemplifiseringen tyder således på at det må legges til grunn en *presiserende formålstolkning* ved avgjørelsen av hvilke ytelser som kan inntas i beregningsgrunnlaget, slik at smittebestemmelsen kun omfatter ytelser som er nødvendige for *det kunstneriske uttrykk*. Dette som en motsetning til ytelser som er *praktisk nødvendige* for fremføringen. Det skal også bemerkes at smittebestemmelsen skiller seg fra det ellers normale, ved at forarbeidene uttaler at også *underleverandørers* ytelser unntas avgift⁶⁵, så fremt tjenestene fremmer formålet. Bestemmelsen får således et langt videre anvendelsesområde enn det som gjelder generelt.

Så fremt ytelsen fremmer det formål som er tilgodesett, gir forarbeidene således uttrykk for en vid adgang til å innta ytelser i hovedytelsens beregningsgrunnlag. Den formålsrettede innsnevring av anvendelsesområdet gir imidlertid uttrykk for at lovgiver har *forsøkt* å gi smittereglen et snevert anvendelsesområde. Dette fremkommer og direkte ved at det uttales avslutningsvis at det skal legges til grunn en streng fortolkning ved vurderingen av om beregningsgrunnlaget kan utvides⁶⁶. Etter en helhetsvurdering må det imidlertid konkluderes med smittebestemmelsen her er gitt et vidt

⁶⁴ Se ot.prp.nr 1 (2001-2002) s 45

⁶⁵ Se ot.prp.nr 1 (2001-2002) s 45, hvor det uttales blant annet at arbeid med å bygge scene unntas

⁶⁶ Se ot.prp.nr 1 (2001-2002) s 45

anvendelsesområde, hvor de innsnevringer proveny hensynet har medført, må anses oppveid av de utvidelser hensynet til økt omsettelighet har medført.

5.2.3 Ytelser unntatt avgift av beregningstekniske grunner

Utleie av fast eiendom er eksempel på en ytelser unntatt merverdiavgift av beregningstekniske grunner. I medhold av mval § 3-11 første ledd, annet punkt er også ”omsetning av varer og tjenester som leveres *som ledd i utleien*” omfattet av unntaket. Isolert sett gir ordlyden uttrykk for en smitte bestemmelsen med vidt anvendelsesområde. Bestemmelsen er imidlertid en videreføring av MVAL 69 § 5a, som ble endret ved innføringen av generell merverdiavgift i 2001. Av denne bestemmelsens forarbeider⁶⁷ følger det at regelen kun er ment som en ”klargjøring av gjeldende rettstilstand, *jfr [MVAL 69] § 2 annet ledd nr 4*”. Bestemmelsen det henvises til (§ 2, annet ledd nr 4) fastsetter derimot at det kun er de positivt opplistede varer ”elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde” som skal unntas merverdiavgift når de leveres som ledd i utleie.

Etter sin ordlyd, utvidet den nye regelen således smitteregelens anvendelsesområde til også å omfatte *tjenester*, samt *varer* ut over de som er positivt opplistet i tidligere lov § 2. annet ledd. Endringslovens forarbeider behandler ikke hvorvidt en slik endring var tiltenkt. For å besvare spørsmålet om smitteregelens rekkevidde ved utleie av fast eiendom, må det således først tas stilling til om begrepet *klargjøring*, sammenholdt med henvisningen til den snevre opplisting i MVAL 69 § 2, annet ledd, nr 4, ga uttrykk for en *tiltenkt utvidelse* av bestemmelsens anvendelsesområde, eller om mval § 3-11 skal tolkes snevert i henhold til tidligere lovs § 2, annet ledd, nr 4.

For at det med uttrykket *klargjøring av rettstilstanden* skal anses tiltenkt en utvidelse av bestemmelsens anvendelsesområde, forutsettes det at den forutgående rettstilstand ga uttrykk for en utvidende anvendelse. Praksis knyttet til forståelsen av bestemmelsen før endringen er beskjedent. Skattedirektoratet har imidlertid i brev av 22. juli 1974 uttalt at ”utleier heller ikke skal svare avgift når han besørger andre ytelser enn de som er nevnt i loven § 2, første ledd nr 4, f.eks. renhold”. Uttalelsen er også fulgt opp i en bindende

⁶⁷ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s 191, tredje siste spalte

forhånduttalelse av 27. november 1974. Den beskjedne praksis som forelå, tilsa således at smittebestemmelsen hadde et videre anvendelsesområde enn det som fulgte av ordlyden til MVAL 69 § 2, første ledd nr 4. Smittebestemmelsen i mval § 3-11, første ledd må således tolkes etter sin ordlyd, til også å omfatte tjenester og øvrige varer.

Det neste spørsmål blir da om det kan innfortolkes noen *tematiske begrensninger* i smittebestemmelsen. Ved at også tjenester som *renhold* skal anses å inngå i beregningsgrunnlaget, avviker regelen fra praksis knyttet til helse- og sosiale tjenester mv, ved at også ytelser som *kan omsettes av andre* inngår. Regelen avviker også fra den foran omtalte regel om fremføring av kunstnerisk åndsverk, ved at det ikke kan innfortolkes en presiserende, formålsrettet fortolkning, da renhold ikke knytter seg direkte til selve *utleie-handlingen*. Skattedirektoratet la opprinnelig en tilsvarende tematisk presiserende forståelse til grunn ved, at kun ytelser *fysisk knyttet* til bygget skulle omfattes⁶⁸. Finansdepartementet kom imidlertid til et annet resultat i to etterfølgende, upubliserte bindende forhåndsuttalelser⁶⁹, og synspunktet er fragått i senere utgaver av håndboken. Det kan således ikke anses å foreligge noen *tematiske begrensninger*

På bakgrunn av den vide ordlyden i MVAL 69 § 5a, første ledd, annet punkt, sett på bakgrunn av forarbeidenes uttalelse om at endringen utgjør en ”klargjøring” av rettstilstanden, må det således legges til grunn at det ved unnlattelsen av å videreføre den positive opplisting, er ment å foreta en utvidelse av anvendelsesområdet. Bestemmelsen gir følgelig anvisning på en smitteregel med et vidt anvendelsesgrunnlag, hvor proveny hensynet tilsynelatende ikke har medført innskrenkninger.

⁶⁸ Se Merverdiavgiftshåndboken 2005 s.61

⁶⁹ Se BFU avsagt 21.april 2006 vedrørende vedlikehold, og BFU henvist til i Merverdiavgiftshåndboken 2010 s.220 vedrørende resepsjonstjenester

5.2.4 Oppsummering - provenyehensynets innvirkning på smitteeffekten ved avgiftsunntatte ytelser

Oppsummeringsvis må det konkluderes med at praksis og forarbeider knyttet til de avgiftsunntatte ytelser *ikke* tilsier at det må foretas en strengere nødvendighetsvurdering når slike ytelser utgjør hovedytelsen. Dette gjelder som vist med unntak av ytelser som i hovedsak ytes av det offentlige, hvor nødvendighetsvilkåret må suppleres med et vilkår om at den sekundære ytelse ikke selges i konkurranse med øvrige tilbydere. Ut over dette kan det ikke legges til grunn at provenyehensynet har medført en strengere fortolkning av nødvendighetskravet for de avgiftsunntatte ytelser.

5.3 Vurdering av nødvendighetskravets styrke

Ut i fra de foreliggende rettskilder, kan det vanskelig trekkes noen klar slutning om hvor kvalifisert nødvendig den sekundære ytelse må være for at den skal inngå i beregningsgrunnlaget til hovedytelsen. Av de eksempler som fremkommer av praksis kan nevnes at renholdstjenester i tilknytning til utleie, ulykkesforsikring i tilknytning til salg⁷⁰ og utleie⁷¹ av bil, som i utgangspunktet ikke kan anses å være *nødvendige* for hovedytelsen, likevel har blitt ansett som omfattet av hovedytelsens beregningsgrunnlag. Basert på de foreliggende kilder kan det følgelig kun sluttet at det ikke er snakk om et *strengt* nødvendighetskrav.

6 Ytelser uten egen smittebestemmelse

Enkelte ytelser er enten unntatt eller fritatt for merverdiavgift, uten at det er oppstillet egne tilknyttede smittebestemmelser. Det må således vurderes i hvilken grad det gjelder en smitteeffekt også for disse ytelser. Dette vil gjelde blant annet for ytelser knyttet til finansielle tjenester⁷², samt tjenester levert utenfor merverdiavgiftsområdet, herunder fjernleverbare tjenester⁷³.

⁷⁰ Brev fra Skattedirektoratet av 21. oktober 2004

⁷¹ KMVA-2004-5185

⁷² Merverdiavgiftsloven § 3-6

⁷³ Merverdiavgiftsloven § 6-22

Som beskrevet over i kapittel 2.1 foreligger det rettslig grunnlag for å benytte rettstilstanden etter den alminnelige smitteregel også på områder hvor det ikke er etablert egen smitteregel. Ved de foran nevnte ytelser foreligger det imidlertid enkelte rettskildemessige særegenheter som nødvendiggjør en nærmere vurdering av adgangen til direkte anvendelse av smitteregelen. Da det delvis er forskjelligartede hensyn som gjør seg gjeldende, vil vurderingen foretas separat.

6.1 Finansielle tjenester

Finansielle tjenester er unntatt merverdiavgift i medhold av merverdiavgiftsloven § 3-6. Ved utarbeidelsen av unntaket uttales det i forarbeidene at den nærmere avgrensning av unntaket bør fastlegges i en etterfølgende forskrift⁷⁴. Utkast til forskrift ble utgitt⁷⁵, men arbeidet med forskriften ble imidlertid aldri fullført. I stedet utga Finansdepartementet en etterfølgende fortolkningsuttalelse om hvordan unntaket var å forstå, herunder om hvordan spørsmålet om sammensatte ytelser skulle vurderes⁷⁶.

Av fortolkningsuttalelsen følger det at det avgjørende vilkår er at ytelsen *sedvanlig* ytes i forbindelse med finansielle tjenester, samt at den tilknyttede ytelse er *direkte knyttet til* og *mindre vesentlig* enn den finansielle tjeneste. De to sistnevnte vilkår må anses å være forenlig med det som følger av den generelle regel innen norsk rett. Spørsmålet er så, om det er rettslig grunnlag for å oppstille et ekstra vilkår om at det må foreligge *sedvane* for at ytelsen leveres sammen med finansielle tjenester.

Som vist over gjør hensynet til EU-konform tolkning seg særlig gjeldende ved levering av finansielle tjenester, på grunn av den utsatte konkurransesituasjon. Tilsvarende vilkår er oppstilt også innen EU-retten i den foran omtalte sak 61996J0308 (Madgett og Baldwin), hvor EF-domstolen la vekt på at tilbringertjenesten var en ytelse som normalt ikke ble ytt innen bransjen. Løsningen er imidlertid ikke fulgt opp i etterfølgende noen avgjørelser, og det kan således ikke slutes endelig om løsningen innen EU-retten.

⁷⁴ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s.125

⁷⁵ Høringsdokument 29.03.2001

⁷⁶ Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 15. juni 2001

Basert på den foreliggende rettskildesituasjon må det imidlertid slutes at rettskildebildet taler for at det må oppstilles et ekstra krav ved anvendelse av smittereglene ved levering av en finansiell hovedytelse.

Det skal imidlertid bemerkes at oppstilling av vilkår om forutgående sedvane sterkt innskrenker vurderingsgrunnlaget som ellers er lagt til grunn ved avgjørelsen av spørsmålet. I seg selv er ikke dette nødvendigvis negativt. Ved å benytte en *sedvanevurdering* som avgrensningskriterium er det imidlertid ikke i hovedsak skjønnsvurderingen som innskrenkes, men *utviklingsadgangen* som begrenses. Ikke bare vil en slik vurdering motvirke hensynet til økt omsettelighet for de unntatte ytelser, den medfører også en favorisering av eksisterende ytelser på bekostning av nye.

Etter en totalvurdering vil det følgelig kunne reises sterk kritikk mot å benytte et sedvanevilkår som avgrensningskriterium for smitteeffekten. Hvorvidt en slik rettsforståelse blir stående innen EU-retten må også sies å være uklart. Den foran omtalte CPP-dommen, hvor også *tredjemanns* ytelser ble ansett som omfattet av smitteeffekten, er eksempel på at EU-domstolen i andre tilfeller har gått langt i godta smitteeffekt. Inntil videre må det derfor slutes at de beste grunner taler *mot* å benytte et sedvanevilkår.

6.2 Ytelser levert utenfor avgiftsområdet

For ytelser levert utenfor avgiftsområdet vil utgangspunktet være at den generelle smitteregel legges til grunn, jfr drøftelsen i kapittel 2.1. Unntaket avviker noe fra de øvrige unntak, ved at det ikke er ytelsenes *art*, men *leveringssted* som begrunner unntaket. Det kan således spørres om dette tilsier at det ikke bør gjelde noen smitteregel knyttet til unntaket. Det skal her bare kort slås fast at det ikke er større betenkeligheter med å praktisere en smitteregel tilknyttet dette unntaket, enn ved unntak begrunnet i beregningstekniske hensyn. Det må således antas at den generelle smitteregel gjør seg gjeldende også her.

7 Avsluttende kommentarer

I fremstillingen i det foregående er det i hovedsak smittereglenes anvendelsesområde og avgjørelsesgrunnlag som er behandlet. Avslutningsvis skal det knyttes noen generelle kommentarer til de virkninger smitteregelen har, og hvorvidt disse kan anses begrunnet i de hensyn smittereglene skal ivareta.

7.1 Hensynet til forutberegnlighet

Innen skatte- og avgiftsretten står hensynet til borgerens forutberegnlighet sterkt⁷⁷ basert på en tolkning av legalitetsprinsippets virkninger. Et sentralt spørsmål er således i hvilken grad forutberegnligheten er ivarettatt ved utviklingen av smittereglene.

Materielt innhold

Ved levering av avgiftspliktig hovedytelse vil det nærmere spørsmål være hvorvidt det kan utledes av lovteksten at de avgiftsunntatte ytelser blir avgiftspliktige når de leveres i tilknytning til en avgiftspliktig tjeneste. Som vist over i kapittel 2.3 har det her i praksis vært stor tvil knyttet til hvorvidt også tilleggsytelser skal inngå i beregningsgrunnlaget. Etter at kostnadsbegrepet er gått fra å være en *eksemplifisering* av hva som går inn i beregningsgrunnlaget til å *presisere* begrepet ved lovendringen i 2009, må smittebestemmelsens klarhet sies å være ytterligere svekket. For de avgiftsunntatte ytelser må tilstanden sies å være langt verre, da ordlyden i bestemmelsene gjennomgående er avvikende fra det meningsinnhold bestemmelsene innehar. Totalt sett må det fastslås at det materielle innhold som følger av reglene, sjelden kan lese ut av ordlyden.

Metodisk behandling

Som det fremkommer av den foretatte fremstilling, er den metodiske behandling av smittespørsmålet lik uavhengig av hva slags ytelse som er hovedytelsen. Det foreligger også kun mindre forskjeller hva gjelder det materielle innhold, slik at i praksis vil særbestemmelsene i kapittel 3, samt de avvikende materielle utslag som delvis følger av anvendelsen på ulovfestet område, kun fungere som *presiseringer* av den generelle

⁷⁷ Se blant annet Zimmer 2005 s 48

smitteregel. Det kan derfor stilles spørsmålstegn ved begrunnelsen for å operere med en hovedregel som kun er direkte gjeldende for avgiftspliktige ytelser. For det første har dette medført en rettstilstand hvor det er en *stor usikkerhet* vedrørende hvorvidt det gjelder en smitteregel for de unntatte ytelser når slik regel ikke følger direkte av unntaksbestemmelsen⁷⁸. Ved innføringen av smittebestemmelser også for de fleste unntatte ytelser er dette problemet begrenset i stor grad. Den foretatte løsning har imidlertid brakt med seg ny usikkerhet både vedrørende om det er den samme *metode* som skal legges til grunn ved løsning av spørsmålet. Også usikkerheten knyttet til den metodiske behandling av spørsmålene vil således medføre at forutberegneligheten svekkes.

7.2 Hensynet til at like ytelser behandles likt

Som beskrevet i pkt 1.4.4.1 er et sentralt hensyn innen merverdiavgiftsretten at like ytelser skal behandles likt, for å unngå konkurransemessige vridninger. Smittreglene er den strake motsetning av nevnte hensyn, og det må følgelig spørres om de konsekvenser smittreglene har, kan forsvare at hensynet fravikes.

Smittreglene medfører for det første at effekten av avgiftsunntakene spisses, i den forstand at unntatte ytelser ikke ilegges skjulte omsetningshindringer ved at nødvendige tilleggsytelser ilegges avgift. Videre mister ytelsene status som avgiftsunntatte hvis kundens ønske om å erverve ytelsen *utelukkende* er aksessorisk til ønsket om å erverve en avgiftspliktig ytelse.

Oppsummeringsvis må hensynet til en effektiv gjennomføring av provenyehensynet og hensynet til å unngå omsetningshindringer for de avgiftsunntatte ytelser delvis sies å oppveie for de konkurransemessige ulemper det har at like ytelser ikke fullt ut blir behandlet likt.

7.3 Forenklingshensyn

Smittregelen medfører også en liten grad av forenkling for de næringsdrivende som yter avgiftsunntatte tjenester, ved at de slipper å registrere seg for sin avgiftspliktige

⁷⁸ Se eks Rt-2004-2000

virksomhet hvis de kun omsetter avgiftspliktig ytelse som går inn i beregningsgrunnlaget til avgiftsunntatte. Motsetningsvis får de imidlertid ikke fradragsrett for den inngående avgift knyttet til ytelsene, hvilket langt på vei oppveier fordelene ved å slippe registrering.

7.4 Avsluttende vurdering

Oppsummeringsvis må det sies at de reelle hensyn ikke gir noe sikkert svar om smittereglenes egnethet. Basert på regelens lange virketid må den anses godt etablert i fagmiljøets bevissthet. For de næringsdrivende som benytter reglene kan det imidlertid stilles spørsmålsteget ved hvor stor bevissthet det er rundt regelens eksistens. Lovfestingen av smitteregelen også for de avgiftsunntatte ytelse har vært et positivt tilskudd i så måte. Den tekniske utformingen av reglene kan imidlertid i mange tilfeller være mer egnet til forvirring enn oppklaring.

Litteraturliste

7.5 Lærebøker

Andenæs, *Rettskildelære*, 2009

Thorstein Eckhoff, *Rettskildelære*, 2001, ved Jan Helgesen

Thorstein Eckhoff, *Rettskildelære*, 2005, ved Jan Helgesen

Refsdal, *Merverdiavgiftsloven med kommentarer del 1*, 5. utgave

Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 3. utgave, Oslo 2009

Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, 2. utgave, Oslo 2005

Gjems-Onstad Kildal *Lærebok i Merverdiavgift* 1996

Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 2005

Merverdiavgiftshåndboken 2010

Merverdiavgiftshåndboken 2005

Merverdiavgiftshåndboken 2002

Dennis Ramsdahl Jensen, *Merværdiavgiftspligten*, 2004 (Danmark)

7.6 Artikler

Trond Skarbøvik, *Smitteregelen*, Revisjon og Regnskap 2/97

7.7 Uttalelser. skriv, BFU etc

Brev fra Skattedirektoratet av 23. april 1979

Brev fra Skattedirektoratet av 17. november 1983

Brev fra Skattedirektoratet av 30. september 1997

Brev fra Skattedirektoratet av 18. juni 1998

Brev fra Skattedirektoratet av 21. oktober 2004

Brev fra Finansdepartementet av 12. mars 2004

BFU avsagt 21.april 2006 vedrørende vedlikehold

Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsunntaket for omsetning av finansielle tjenester

7.8 Øvrige kildehenvisninger

7.8.1 Lover

Lov om bokføring av 11. november 2004 nr. 73

Lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58

Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66

7.8.2 Forarbeider

Ot.prp.nr 18 (1990-1991)

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

Ot.prp.nr 1 (2001-2002)

NOU 1990:11

St.prp.nr 1 (2008-2009)

Innstilling fra Skattekomiteen av 1966, underutvalget for omsetningsavgift

Høringsdokument 29. 03. 2001, Utkast til forskrift om merverdiavgiftsunntaket for omsetning av finansielle tjenester

7.8.3 Høyesterettspraksis

Rt. 1976 s.302

Rt.1986 s.826

Rt. 1990 s.1293

Rt. 1999 s.25

Rt. 2000 s.402

Rt. 2004 s.2000

Rt. 2009 s.1632

7.8.4 Underrettspraksis

7.8.4.1 Lagmannsrett

LG 1995 s.1045

LA 1997 s.367

LB 2003 s.10833

LB 2004 s.45797

LB 2006 s.36361

LG 2006 s.41588

LE 2006 s.54168

LB 2008 s.184780

LB 2008 s.97733

7.8.4.2 Tingrett

Oslo tingrett (upublisert) Saksnr 00-8188 A/93, avsagt 14. februar 2001, WM-data

Stavanger Tingrett (upublisert), avsagt 26.08.2003, BBC Automater mot Staten,

Oslo Byrett (upublisert) avsagt 18.12.1995

Byrettsdom referert i Avgiftshåndboken 2002 s 331/332,

7.8.5 Klagesaker

KMVA-1995-3378 (upublisert),

KMVA-1999-4118

KMVA-1999-4020

KMVA-1999-4342

KMVA-2000-4280

KMVA-2001-4513

KMVA-2003-4873

KMVA-2004-5147

KMVA-2006-5681

KMVA-2004-5185

7.8.6 Internasjonal praksis

73/85, Kerrutt

C-349/96, CPP

Forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin

C-41/04, Levob Verzekeringen BV og OV Bank NV

C 453/05 – Volker Ludwig