

OMSETNINGSBEGREPET I MERVERDIAVGIFTSRETEN

Kandidatnr: 209

Veileder: Ole Gjems-Onstad

Leveringsfrist: 25.04.05

Til sammen 13860 ord

25.04.2005

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	1
1.1	PROBLEMSTILLING OG LOVHJEMMEL	1
1.2	AVGRENSNING	1
1.3	RELEVANTE RETTSKILDEFAKTORER	2
1.4	RELEVANTE HENSYN PÅ MERVERDIAVGIFTSOMRÅDET GENERELT	3
1.5	HISTORIKK OG BAKGRUNN FOR DAGENS ORDLYD I MVAL. §3	4
2	<u>TRANSAKSJON</u>	6
2.1	YTELSE MOT YTELSE	6
2.1.1	VILKÅRENE FOR OMSETNINGSTRANSAKSJON ETTER MVAL. §3	6
2.2	VARER SOM LEVERINGSOBJEKT SOM EN FORUTSETNING FOR OMSETNING I MERVERDIAVGIFTSRETTE	8
2.3	TJENESTEYTELSER SOM ER AVGIFTSPLIKTIG	9
3	<u>VEDERLAG</u>	13
3.1	PROBLEMSTILLING OG UTGANGSPUNKT	13
3.2	KVALITATIVE KRAV TIL VEDERLAG	13
3.2.1	FAKTISK ØKONOMISK VERDI	14
3.2.2	AFFEKSJONSVERDI	15
3.2.3	BYTTE	15
3.2.4	EKSEMPLER PÅ YTELSER SOM KVALITATIVT ANSES Å UTGJØRE ET VEDERLAG	16
3.2.5	KOSTNADSREFUSJON SOM ET VEDERLAG FOR AVGIFTSPLIKTIG OMSETNING	18
3.2.6	OFFENTLIG TILSKUDD	19
3.3	KVANTITATIVE KRAV TIL VEDERLAG	21
3.3.1	KAN EN YTELSE ANSES Å VÆRE ET VEDERLAG DERSOM YTELSENS ER AV LAVERE ØKONOMISK VERDI ENN LEVERINGEN?	22
3.4	TO PARTER SOM SKAL YTE VEDERLAG	22
3.5	FORSKRIFT NUMMER 18 TIL MERVERDIAVGIFTSLOVEN	23
4	<u>LEVERINGSBEGREPET</u>	26

4.1	PROBLEMSTILLING OG UTGANGSPUNKT	26
4.2	NÆRMERE OM SONDRINGEN MELLOM LEVERING AV VARER OG YTING AV TJENESTER	26
4.3	DET MATERIELLE INNHOLDET AV LEVERINGSBEGREPET	26
4.4	LEGITIMERTE OMSETNINGSTRANSAKSJONER	29
4.5	GJENNOMFØRINGSMETODER FOR OMSETNING AV VARER OG TJENESTER	29
4.5.1	TRADISJONELT SALG	29
4.5.2	SALGSPANT	30
4.5.3	AUKSJONSSALG	31
4.5.4	KONKURS	31
4.5.5	SALG PÅ TVANGSAUKSJON	32
4.5.6	TVANGSSALG	32
4.5.7	EKSPROPRIASJON	33
4.6	NÅR VAREN ELLER TJENESTEN IKKE MOTTAS (KREDITORMORA)	33
4.7	KRAVET TIL LEVERING MELLOM ALLE LEDD I OMSETNINGSKJEDEN	34
4.7.1	SPØRSMÅLET BLIR HVA SOM SKAL TIL FOR AT DET SKAL ANSES Å FORELIGGE LEVERING MELLOM ALLE PÅSTÅTTE OMSETNINGSLEDD.	34
4.8	MISLIGHOLDSBEFØYELSER	35
4.8.1	HEVING	36
4.8.2	FRIVILLIG TILBAKELEVERING	36
4.8.3	ERSTATNING	37
4.8.4	AVHJELP	37
4.9	ULOVLIGE LEVERANSER	37
4.10	AVGRENSNING AV DEN ENKELTE LEVERANSE	38
4.11	LEVERANSENS ENHET	39
4.12	SEKUNDÆR LEVERANSE	39
5	<u>SAMMENHENG MELLOM VILKÅRENE LEVERING OG VEDERLAG</u>	41
5.1	PROBLEMSTILLING OG UTGANGSPUNKT	41
5.2	AVTALE SOM GRUNNLAG FOR TILSTREKKELIG SAMMENHENG MELLOM YTELSE OG VEDERLAG	41
5.3	KLAR TILKNYTNING	43
5.4	ULIKE SUBJEKTER SOM YTER VEDERLAGET OG SOM MOTTAR YTELSEN	44
6	<u>AVSLUTNING</u>	46

1 INNLEDNING

1.1 Problemstilling og lovhjemmel

Tema for oppgaven er kravet til omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsretten.

Den sentrale loven i forhold til omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsretten er i norsk rett Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66 (mval.).

1.2 Avgrensning

Denne fremstillingen vil hovedsakelig dreie seg om norsk rett, men det anvendes noe praksis fra EF – domstolen ettersom norsk avgiftsregelverk og EU – lovgivningen, i form av direktiver, har en del likhetstrekk. I forhold til finansielle tjenester, presumeres det i forarbeidene til avgiftsreformen at regleverket i Norge og EU er overensstemmende.¹ Et av hensynene bak avgiftsreformen var ønsket om å bringe det norske merverdiavgiftssystemet i samsvar med våre nærmeste handelspartnere. Det følger av forarbeidene til merverdiavgiftsreformen 2001 at "...de fleste andre land har innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester. Den endring av mval. som nå foreslås vil bringe det norske merverdiavgiftsregelverket mer i samsvar med regelverket i andre land."² Et harmonisert regleverk er begrunnet ut fra hensynet om å unngå konkurransevridninger mellom norske og utenlandske bedrifter.³ Forarbeidene til merverdiavgiftsreformen taler for at EU - praksis vil kunne være en relevant rettskildefaktor i tolkningsprosessen av norske rettskildefaktorer. Det presiseres at Norge ikke er en del av EU - samarbeidet når det gjelder skatterett og merverdiavgiftsrett.

¹ Se Ot. Prp. Nr. 2 (2000-2001) kapittel 7.1.3.5 og 7.2.5.5

² Se Ot. Prp. Nr. 2 (2000-2001) kapittel 1

³ Se Ot. Prp. Nr 2 (2000-2001) kapittel 3.4

1.3 Relevante rettskildefaktorer

Et naturlig utgangspunkt for drøftelsen av omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsretten er merverdiavgiftsloven. I noen av vilkårene til omsetningsbegrepet vil alminnelige kontraktrettslige prinsipper være av relevans, og da særlig i forhold til leveringsbegrepet.

Teori har vært en vesentlig rettskildefaktor, både norsk og nordisk teori. Det finnes noe domstolspraksis som omhandler definisjonen av begrepet, og noen fortolkningsuttalelser fra Finansdepartementet. Som tidligere nevnt anvendes en del praksis fra EU - domstolen i tolkningsprosess av omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsretten.

Relevant EU – direktiv er Rådets sjette direktiv av 17. mai 1977, avsnitt 5 ”Avgiftspliktige transaksjoner”. Artikkel 2 nr. 1 pålegger avgiftsplikt for ”Levering av varer og tjenester som mot vederlag foretas innenfor landets grenser av en avgiftspliktig person, som opptrer i denne egenskap”. Artikkel 5 tar for seg hva som anses å være levering av varer, og artikkel 6 omhandler levering av tjenester. Omsetning i EU – retten stiller på lik linje som norsk rett et transaksjonskrav, og med dette mener jeg at det er et krav til ”ytelse mot ytelse”.

Videre gir forarbeidene til merverdiavgiftsreformen av 2001 informasjon om hensynene bak avgiftssystemet. Dette er en nyttig tolkningsfaktor i tolkningen av begrepet omsetning, som en følge av at omsetningsbegrepet fikk et videre omfang fra 2001 ved avgiftsreformen. De relevante forarbeidene er Odelstingsproposisjon nr. 2 2000 – 2001 ”Om lov om endring i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift” (Merverdiavgiftsreformen 2001) og Innstilling til Odelstinget nr. 24 2000 – 2001 Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) mv. (Merverdiavgiftsreformen 2001).

To høyesterettsdommer er spesielt interessante og av stor betydning i forbindelse med definisjonen av begrepet omsetning i merverdiavgiftsretten: "Eksakt regnskapservice", Rettstidende (senere Rt.) 2002 side 1469 og "Intersportkjeden", Rt. 1996 side 51. Problemstillingen i disse dommene var definisjonen av omsetningsbegrepet i mval. §3, men det omtvistede relaterte seg til ulike vilkår av bestemmelsen.

1.4 Relevante hensyn på merverdiavgiftsområdet generelt

Merverdiavgift er en viktig inntektskilde for staten, og utgjorde i 2004 i underkant av 149, 5 milliarder kroner.⁴ Fiskale hensyn er derfor et av de grunnleggende hensyn bak merverdiavgiftsretten.

Regleverket skal være forholdsmessig enkelt å gjennomføre sett i forhold til den vinning staten har av denne avgiften. Effektivitetshensynet gjør seg gjeldende på alle stadier av gjennomføringen av merverdiavgiftssystemet, ved kontrollstadiet, gjennomføringsstadiet/inndrivingsstadiet og ved straffereaksjonsstadiet.

Legalitetsprinsippet er også av stor betydning på avgiftsområdet hvor staten krever en prosentmessig andel⁵, av borgernes forbruk. Prinsippet stiller krav til hjemmel i formell lov,⁶ dersom offentlig myndighet skal gjøre inngripen i borgernes frihet.

Legalitetsprinsippet stiller krav til at lovhjemmelen skal være klar, tydelig og forutberegnlig for borgerne. Prinsippet stiller også krav til tolkningsprosessen. Loven må ikke tolkes analogisk og man bør trolig også være forsiktig med å tolke loven utvidende til ulempe for borgerne.⁷

Nøytralitetsprinsippet er også et viktig prinsipp på merverdiavgiftrettens område. Nøytraliteten sikres på avgiftsområdet ved at det er en generell avgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester i alle omsetningsledd, jf. mval. §13, hvor avgiften til slutt skal belastes forbrukeren. Dette oppnås ved det skal beregnes avgift mellom alle registreringspliktige omsetningsledd, jf. mval. §27, og hvor disse kan kreve fradrag for

⁴ Se web siden til Finansdepartementet, Tema, avgifter.

⁵ Det følger av "Vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2005" at presentsatsene er som følgende: 25 % etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, jf. vedtakets §1 nr. 1, 11,11% avgift for omsetning som nevnt i mval. §39 og for godtgjørelse som nevnt i mval. §49, jf. §1 nr. 2. Videre skal det betales 11% merverdiavgift for næringsmidler, jf. §2. Det skal betales 7% merverdiavgift for kringkastingsselskap, tjenester som gjelder persontransport, formidling av tjenester som nevnt i bokstav b, transport av kjøretøy på ferge eller annet kjøretøy på innenlands veisamband og for kinobilletter.

⁶ Se Andenæs, Statsforfatningen i Norge side 176.

⁷ Se Boe, Innføring i juss, juridisk tenkning og rettskildelære (1996) side 208.

inngående merverdiavgift, jf. mval. §21. Avgiften vil da til slutt bli belastet forbrukeren ettersom han ikke har fradragsrett. Nøytralitetsprinsippet tilsier også at det må foreligge omsetning mellom alle omsetningsleddene. Alle ledd i omsetningskjeden er pliktig til å innberette avgift, samtidig som de kan kreve fradrag for kostnader forbundet med omsetningen.⁸

Konkurransenøytralitet er også et viktig hensyn, som må trekkes inn i vurderingen ved tolkningen av merverdiavgiftsbestemmelser. Med konkurransenøytralitet i avgiftsretten menes at alle omsetningsledd skal behandles likt avgiftsmessig, både når det gjelder plikten til å innberette avgift og kvantiteten på avgiften. Det fremgår av forarbeidene til avgiftsreformen⁹ at: ”Merverdiavgiftssystemet ville virke mer nøytralt ved at det ville gi mindre vridninger i etterspørselen og næringsstrukturen enn ved sisteleddsavgiften”. Før merverdiavgiften ble innført 1. januar 1970 var det et system hvor det siste leddet i omsetningskjeden skulle innberettes til staten.

1.5 Historikk og bakgrunn for dagens ordlyd i mval. §3

Tidligere lovverk stadfestet en generell merverdiavgiftsplikt i forhold til varer, men det var kun avgiftsplikt i forhold til de tjenester som positivt var nevnt i loven.

Merverdiavgiftsreformen av 2001 statuerte et nytt utgangspunkt for merverdiavgiftssystemet i Norge, blant annet ved å omformulere mval. §3. Det nye utgangspunktet ble at all omsetning av varer og tjenester skal avgiftbelegges. Kun den form for omsetning som positivt er oppregnet, er unntatt fra avgiftplikten.

Begrunnelsen for denne reformen var et ønske om å oppnå lavere satser, et bredere skattegrunnlag, enklere regler og færre smutthull, jf. forarbeidene til reformen Ot. Prp. Nr. 2 (2000-2001). Forarbeidene fremhever at det er flere forhold som begrunner at merverdiavgiften bør være generell på innenlands forbruk. Rettferdighetshensyn taler for å behandle forbruk av varer og tjenester likt. Når utgangspunktet endres til en generell avgiftsplikt for tjenester, innebærer dette en inntektsøkning for staten.

Merverdiavgiften er en av statens største inntektskilder, og økonomiske hensyn talte også for en endring av regelverket. Videre skulle reformen bidra til å forenkle

⁸ Se Ot.prp. nr 2 (2000-2001), del 2 kapittel 3.2, punkt 3.2.1.

⁹ Se Ot.prp. nr. 2 (2000-2001), del 2 kapittel 3.1.

regelverket og fremme en effektiv gjennomføring av avgiftssystemet. Muligheten for avgiftsmessige tilpasninger og unndragelser skulle bli mindre. Endringen ville bety en tilpassning til andre land (OECD - medlemsstater og EU - land) som det er naturlig å sammenlikne Norge med. Å avgiftsbelegge alle tjenester er god fordelingspolitikk, ettersom det viser seg at forbruk av tjenester stiger med inntekten. Videre vil en generell avgiftsplikt for tjenester sikre at nye tjeneste - områder blir avgiftspliktige.

Tolkningshensyn talte også for en endring av regelverket. Når loven eksplisitt nevner det som er unntatt, er det mindre rom for å hevde at tolkningstil rundt definisjonen av en vare eller tjeneste bør tale for at den ikke er avgiftspliktig. Utgangspunktet må snarere være det motsatte. Er det tvil om tolkningen av et konkret tilfelle skal gå inn under definisjonen av en vare eller tjeneste, bør utgangspunktet i dag være at det anses å være omfattet av merverdiavgiftssystemet, hvis ikke sterke argumenter taler for at det bør være unntatt. I vurderingen må man trekke inn de nevnte hensyn.

2 TRANSAKSJON

2.1 Ytelse mot ytelse

Omsetning er en transaksjon i form av ytelse mot ytelse, jf. ordlyden i mval. §3 ”levering av varer *mot vederlag*” (min kursivering). Utgangspunktet i norsk rett er at all omsetning av varer og tjenester er avgiftbelagt, med mindre de er unntatt i lov eller i Stortingets vedtak om avgift, jf. mval. §1. Det er gitt unntak fra avgiftsplikten i mval. §§5, 5a, 5b, 16 og 17.

2.1.1 Vilkårene for omsetningstransaksjon etter mval. §3

For at det skal anses å være kommet i stand en omsetningstransaksjon, må det foreligge et rettsgrunnlag som betinger levering av varer eller yting av tjenester mot vederlag.

Videre er det et vilkår at det foreligger en ytelse, enten i form av en vare eller en tjeneste. Det sondres mellom varer og tjenester som ytelsesobjekt. Mval. §2, 1. ledd regulerer hva som er varer, og mval. §2, 2. ledd avgrenser tjenestebegrepet negativt mot varebegrepet. Det følger av lovens ordlyd at en vare er omsatt ved ”levering” og en tjeneste er omsatt ved ”ytelse”.

Sondringen må skje på bakgrunn av to kriterier¹⁰:

- Leveransens fysiske karakter
- Graden av råderett over leveransen

”Leveransens fysiske karakter” vil bli behandlet i kapittel 2.2 om definisjonen av varer og kapittel 2.3 om definisjonen av tjenester. ”Graden av råderett over leveransen” er et spørsmål om når levering har skjedd, og dette vil bli behandlet i kapittel 4.

En omsetningstransaksjon kan også bestå av både levering av fysiske gjenstander, varer, og ytelse av tjenester jf. mval. §3, 1. ledd in fine (if.), hvor dette regnes som en transaksjon. Det stilles her et krav til sammenheng mellom leveransen av varen og

¹⁰ Se Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftspligten side 73-74.

ytelsen av tjenesten, jf. ordlyden ”i forbindelse med”. Et typisk eksempel på dette er levering av elektrisitet. Elektrisiteten anses å være en vare, jf. ordlyden i mval. §2, nr. 1, mens leveringen av elektrisiteten anses å være en ytelse av en tjeneste, som en følge av at leveringen av elektrisiteten ikke anses å være en fysisk gjenstand, jf. mval. §2, nr 2. Hvis det ikke er tilstrekkelig sammenheng mellom varene og tjenestene vil det anses å være to atskilte transaksjoner. I nevnte eksempel om elektrisitet, er selve leveringstjenesten en forutsetning for at forbrukeren skal kunne forbruke varen, elektrisiteten. En naturlig språklig forståelse av ordlyden ”i forbindelse med” tilsier at det må være en viss nærhet i sammenheng mellom ytelsene for at det skal anses å være en omsetningstransaksjon. På en annen side er det trolig ikke et krav at den ene ytelsen er avhengig av den andre for at det skal anses å være tilstrekkelig sammenheng mellom varen og tjenesten, og som en følge av dette skal anses å være en transaksjon. Denne presiseringen, om at en samlet levering utgjør en omsetningstransaksjon, har etter avgiftsreformen mindre betydning.¹¹ Nå er utgangspunktet at omsetning av alle varer og tjenester er avgiftspliktige. Presiseringen kan ha betydning i forhold til de varer og tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt.

Omsetning er også betinget av at det ytes et vederlag for varen eller tjenesten. Vederlaget kan være i form av økonomiske verdier eller tjenester med økonomisk verdi¹², helt eller delvis og i kombinasjon, jf. mval. §3, 1. 2. og 3. ledd sett i sammenheng.

Det må foreligge ”levering av varer” og ”ytelse av tjenester”, jf. mval. §3 nr. 1 og nr. 2. I teorien¹³ omtales ”levering” og ”ytelse” med fellesbetegnelsen ”leveringsbegrepet”. Lovtekstens ulike begrepsbruk for de to ytelsens angående overleveringen, taler for at det er ulike vilkår som stilles for at varer og tjenester skal kunne forbrukes av kjøper.

¹¹ Se Gjems – Onstad og Kildal, MVA kommentaren side 32.

¹² Se Merverdiavgiftshåndboken side 14 punkt 3.2.

¹³ Se Gjems-Onstad og Kildal, Lærebok i merverdiavgift side 119.

Videre er det et vilkår at omsetningen må ha funnet sted i næringsvirksomhet, jf. mval. §27. Som en følge av dette faller privates salg av varer og tjenester, i regi av dem som privatpersoner, utenfor omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsretten.

Spørsmålet er hva som er vilkårene for at en virksomhet skal anses å være næringsvirksomhet i merverdiavgiftrettens forstand.

Det følger av merverdiavgiftsloven at omsetningen må ha et visst økonomisk omfang. Den må overstige 50 000 kr i en periode på 12 måneder, jf. mval. §28, for at det skal anses å være næringsvirksomhet i merverdiavgiftsrettens forstand. Dette er også en forutsetning for at registrering i avgiftsregisteret skal skje.

SKD i 1995 – 7 gir en angivelse av hva som anses å være næringsvirksomhet: ”Det må utøves en aktivitet av en viss varighet og et visst omfang,... for utøverens egen regning og risiko,... egnet til å gi utøveren økonomiske fordeler.”¹⁴

Av denne uttalelsen kan man trekke de slutninger at det trolig er et krav at virksomheten må ha fortjeneste som forutsetning og mulighet. Dette tilsier at det ikke er et krav at alle transaksjoner må gå med overskudd for at det skal anses å være omsetning i næringsvirksomhet. Dersom et salg av en gjenstand går med underskudd, er det ikke utelukket at senere salg av samme type gjenstand kan gå med overskudd. I vurderingen av om transaksjoner utgjør næringsvirksomhet må man se omsetningen over et lengre perspektiv.

2.2 Varer som leveringsobjekt som en forutsetning for omsetning i merverdiavgiftsretten

Spørsmålet er hva som utgjør en vare i merverdiavgiftsrettslig forstand som en betingelse for avgiftspliktig omsetning.

For at det skal kunne sies å foreligge en omsetningstransaksjon, må det være en ytelse i form av varer eller tjenester. Varer er definert i mval. §2, 1. ledd: ”Med varer forstås fysiske gjenstander, herunder fast eiendom. Som vare anses også elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde.”

Vurderingstemaet for hva som utgjør en vare er leveransens fysiske karakter.¹⁵

¹⁴ Se Gjems – Onstad og Kildal: MVA kommentaren side 165.

¹⁵ Se Ramsdahl Jensen, Merværdiavgiftspligten side 73.

Ordlyden gir rom for en vid definisjon av begrepet "vare". Dette er i samsvar med hensynet til ønsket om å avgiftsbelegge alt forbruk av goder, slik at det blir mer penger til staten og til felles formål. Utgangspunktet har siden loven ble vedtatt i 1969, vært at omsetning av alle varer skal avgiftbelegges med mindre annet er særskilt bestemt.

2.3 Tjenesteytelser som er avgiftspliktig

Spørsmålet er hva som utgjør en tjeneste i merverdiavgiftsrettslig forstand som en betingelse for avgiftspliktig omsetning.

Lovteksten statuerer nå en generell avgiftsplikt for omsetning av tjenester, jf. mval. §3, 2. ledd. Tjenester er gitt en negativ avgrensning mot varebegrepet i mval. §2, 2. ledd: "alt som kan omsettes og som ikke er å anse som vare etter første ledd."

Som presisert under problemstillingen om begrepet "varer" er definisjonen av tjenester et spørsmål om leveransens fysiske karakter.

Definisjonen av tjenester forutsetter at to kumulative vilkår er oppfylt. Det må ikke være en vare i mval. §2, 1. ledd forstand og det må videre være noe som kan omsettes.

Utgangspunktet, i norsk rett, er at tjenesten må være gjenstand for omsetning og den må ikke kunne defineres som en vare. Et annet vilkår som må være oppfylt for at den overhodet skal være interessant for omsetning er at den er gjenstand for forbruk. Dette er et utslag av at merverdiavgift skal ramme alt forbruk, jf. Ot. prop. nr. 2 (2000 – 2001).

Hva som utgjør en tjeneste ble problematisert i Rt. 2004 side 738, P4 dommen.

Radiostasjonen P4 hadde i sine konkurranser delt ut premier som de hadde fått av annonsører.

Det var omtvistet hva som skulle anses å utgjøre reklametjeneste og hva som utgjorde vederlaget for reklametjenesten (problemstillingen vil bli behandlet i kapittel 3 om vederlag). I forhold til hva som utgjorde reklametjenester var det omtvistet hvorvidt ulike promoteringsaktiviteter skulle være en del av reklametjenesten. Her la høyesterett avgjørende vekt på hva som var de faktiske forholdene. De fleste kontraktene regulerte ikke hvorvidt omtale i redaksjonell tid skulle være en del av reklametjenesten, og retten

la avgjørende vekt på at bevismateriale talte for at dette regelmessig gjøres praksis. Høyesterett konstaterte her at promoteringsaktiviteter der ”¹⁶ annonsøren navngis før og etter konkurransen ved det som kalles intro- og outropotter, dels ved kort omtale ellers under sendingen” måtte anses å være en del av avgiftspliktig reklametjeneste. Dette begrunnes med at ”omtalen vil bidra til å øke eksponeringen av annonsøren”.¹⁷

Rt. 2002 side 1469 omhandler utgiftsrefusjon for lønnskostnader for regnskapstjenester. Et av spørsmålene i dommen var hvorvidt utgiftsrefusjonen var vederlag for ytelse av avgiftspliktige tjenester.

Et regnskapsselskap, Eksakt Regnskap AS, som var frivillig registrert i avgiftsmanntallet i henhold til mval. §28a, opprettet et eget selskap, Eksakt Regnskapsservice AS, for å utføre regnskapstjenester for kunder som ikke var merverdiavgiftspliktige. Dette selskapet ble derfor ikke registrert. Eksakt Regnskapsservice ytet regnskapstjenester overfor sine kunder med ansatte fra Eksakt Regnskap. Spørsmålet var om refusjon av utgifter for regnskapstjenester for årene 1995-1998 skulle anses å være et vederlag for avgiftspliktig omsetning for Eksakt Regnskap. Høyesteretts flertall kom til at vederlaget var en utgiftsrefusjon som en følge av utleie av arbeidskraft. Utleie av arbeidskraft var før avgiftsreformen en ikke avgiftspliktig tjeneste. Dissens 3 - 2.

Spørsmålet i saken var om det Eksakt Regnskapsservice hadde betalt for sin forholdsmessige andel av Eksakt Regnskaps lønnsutgifter, skulle betraktes som avgiftsmessig omsetning for Eksakt Regnskap.

Dommen tar for seg to problemstillinger i forhold til omsetningsbegrepet, hva som utgjør en tjeneste og hva som utgjør et vederlag. Under dette punktet vil det kun bli drøftet hva som ble avgjørelsen i forhold til tjenester.

Flertallet fant det tilstrekkelig for avgjørelsen å drøfte den innsigelse som gikk ut på at ”det ikke dreier seg om omsetning av avgiftspliktige tjenester, men om utleie av

¹⁶ Se Rt. 2004 side 738, nærmere bestemt punkt 2 i dommen.

¹⁷ Se Rt. 2004 side 738, nærmere bestemt punkt 33 i dommen.

arbeidskraft.” Flertallet presiserte at regnskapstjenester ikke var avgiftsbelagte tjenester før avgiftsreformen. Høyesteretts flertall kom frem til at regnskapstjenestene som Eksakt Regnskap hadde ytet Eksakt Regnskapsservice måtte anses å være utleie av arbeidskraft. Dommen gir derfor en redegjørelse for noe som faller utenfor definisjonen av avgiftspliktige tjenester kontra omsetningspliktige tjenester.

Det forelå ingen samarbeidsavtale mellom selskapene som kunne gi veiledning for definisjonen av regnskapstjenestene.

Flertallet vektla at det hadde vært forutsetningen mellom selskapene at Eksakt Regnskapsservice hadde leiet arbeidskraft fra Eksakt Regnskap. Dette var også en naturlig betraktningssmåte utad som en følge av at begge selskap hadde tatt ut ansvarsforsikring for de ansatte. Flertallet hevdet at det ikke var grunnlag i de faktiske forhold for å si at Eksakt Regnskap utførte avgiftspliktige tjenester i forhold til Eksakt Regnskapsservice. De begrunnet sitt standpunkt med at hvert selskap hadde sine egne kundeforhold, og alt arbeid for begge selskap ble utført av de ansatte i Eksakt Regnskap. Videre tok Eksakt Regnskap seg av alle inngående fakturaer til begge selskap, og utbetalte lønn til de ansatte. Flertallet fant samlet sett at momentene talte for at de regnskapstjenester Eksakt Regnskap hadde ytet til Eksakt Regnskapsservice måtte anses å være utleie av arbeidskraft.

Mindretallet definerte de regnskapstjenestene som Eksakt Regnskap utført for Eksakt Regnskapsservice for avgiftspliktige tjenester.

De argumenterte med at den avgiftsmessige bedømmelsen av forholdet måtte bygge på de privatrettslige disposisjoner som var foretatt. Det fremheves i den forbindelse at de ansatte i Eksakt Regnskapsservice som utførte regnskapstjenestene kun var ansatt i Eksakt Regnskap. Dette mente mindretallet var et argument for at Eksakt Regnskap omsatte tjenester på ordinær måte til Eksakt Regnskapsservice. Mindretallet presiserte at bedømmelsen av hvorvidt det var inngått avtale om entrepris eller arbeidsutleie måtte bero på ”en konkret vurdering av realiteten i de inngåtte avtaler”¹⁸. De tjenester som Eksakt Regnskap som næringsdrivende selskap utførte for Eksakt Regnskapsservice, var de samme som de tjenestene som selskapet utførte for selskapets øvrige kunder. Dette talte for at det var ytet tjenester i mval. §3 nr. 2 forstand. Videre mente mindretallet at grunnen til at Eksakt Regnskapsservice var ansvarlig for at det ble

¹⁸ Se Rt. 2002 side 1469, sitatet er hentet fra side 1478 i dommen.

levert forsvarlige regnskapstjenester, var som en følge av at det var Eksakt Regnskapsservice som var kontraktspart med kundene. Disse momentene ga ingen veiledning om det faktiske kontraktsrettslige forholdet som forelå mellom Eksakt Regnskap og Eksakt Regnskapsservice. Mindretallet mente at disse momentene samlet talte for at Eksakt Regnskap ytet tjenester til Eksakt Regnskapsservice som en betingelse for avgiftspliktig omsetning.

3 Vederlag

3.1 Problemstilling og utgangspunkt

Problemstillingen er hva som anses å være vederlag for en ytelse i merverdiavgiftrettens forstand, som en forutsetning for omsetning i henhold til mval. §3.

Hvem som skal yte vederlaget, og hvilke krav som stilles til nærhet mellom ytelsen og vederlaget vil bli drøftet under kapittel 5 som omhandler sammenhengen mellom levering/ytelse og vederlag.

Vederlag er et av vilkårene for at det skal sies å ha skjedd en omsetningstransaksjon, jf. ordlyden i mval. § 3 ”mot vederlag” i nr. 1 og 2, og ”levering av vare eller ytelse av tjeneste som helt eller delvis vederlag for mottatte varer eller tjenester” i nr 3, hvor det dreier seg om bytte.

Definisjonen av vederlag har også betydning for hva som utgjør beregningsgrunnlaget for avgiften, jf. mval. § 18. Kontanter og andre verdipapirer er utvilsomt vederlag i merverdiavgiftrettens forstand.

3.2 Kvalitative krav til vederlag

Problemstillingen er hvorvidt det finnes kvalitative krav som må være oppfylt for at noe skal anses å være et vederlag i merverdiavgiftsretten.

Utgangspunktet er at ”vederlaget må ha økonomisk verdi, men loven stiller ikke krav til vederlagets form.”¹⁹ Et motargument til dette standpunktet om at ”vederlaget må ha økonomisk verdi” er Rt. 2004 side 738 punkt nr. 37. Høyesterett uttalte her at de ikke ønsket å ta standpunkt til om det er ”et vilkår for avgift at ytelsen har økonomisk verdi for P4.”²⁰ Denne uttalelsen taler i retning av at høyesterett ikke mente det er et selvfølgelig utgangspunkt at vederlaget må ha økonomisk verdi.

Det er derfor tilstrekkelig at det er et økonomisk gode for at det skal anses å være et vederlag for en ytelse i merverdiavgiftsloven. Kontanter og andre verdipapirer er utvilsomt vederlag i merverdiavgiftrettens forstand.

¹⁹ Se Gjems-Onstad og Kildal, MVA kommentaren side 28.

²⁰ Se Rt. 2004 side 738, punkt 37 i dommen.

3.2.1 Faktisk økonomisk verdi

I vilkåret om økonomisk verdi ligger det, i følge dansk teori, et ytterligere krav til at det er en faktisk økonomisk verdi, i motsetning til verdi avgjort etter objektive kriterier.²¹ Vurderingstemaet er hva som utgjør det reelle vederlag.²²

Økonomiske transaksjoner som kun er proforma vil ikke tilfredsstille kravet til faktisk økonomisk verdi som betingelse for vederlag.

Kravet til faktisk økonomisk verdi følger også av Rt. 2004 side 738, hvor høyesterett stadfestet at premiene som annonsøren yter til radiokanalens lyttere hadde økonomisk verdi for P4. Premiene økte kanalens lytterinteresse, og premiene måtte derfor anses å utgjøre et reelt økonomisk vederlag for reklametjenester som P4 ytet til annonsøren.

Det følger av avgjørelse fra EF – domstolen²³ at det er den ”faktiske motverdi” som utgjør vederlaget. I C – 154/80 Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats (senere CA) var problemstillingen hva som utgjør et faktisk vederlag. CA var et landbruksselskap som drev et potetlager. Medlemmene var berettiget og forpliktet til å innlevere 1000 kg poteter til oppbevaring mot en lageravgift. I 1975 og 1976 ble det ikke krevd lageravgift som følge av beslutning tatt av selskapet om ikke å kreve vederlag for tjenesten. Avgiftsmyndighetene mente at andelshaverne reelt sett hadde mottatt et vederlag for lagringsplassene i årene 1975 og 1976 i form av verdiforringelse i medlemmenes andelsbeviser. Domstolen kom frem til at dette ikke kunne anses å være et vederlag ettersom den påberopte motytelsen ikke består i et nærmere bestemt fall i verdien av medlemmenes andelsbeviser. Verditapet kunne ikke anses å være et vederlag som andelsselskapet har mottatt for sine tjenesteytelser. Domstolen oppstilte to vilkår som må være oppfylt for at en motytelse skal anses å være et vederlag i merverdiavgiftrettes forstand. For det første må motytelsen kunne oppgjøres i penger, og den må ha en konkret verdi.

²¹ Se Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftsplikten punkt 5.3.2 side 132.

²² Se Ramsdahl Jensen Merværdiafgiftsplikten side 134, jf. C-154/80 Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats.

²³ Se C – 154/80 Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats.

3.2.2 Affeksjonsverdi

Vilkåret om økonomisk verdi markerer en avgrensning mot affeksjonsverdi som et vederlag, i mval. §3 nr. 1 og 2 forstand, eller en tjeneste eller vare, i mval. §3 nr. 3 forstand, eventuelt måtte ha for mottaker. Affeksjonsverdi er trolig ikke tilstrekkelig for å tilfredsstille kravet til vederlag i merverdiavgiftrettens forstand, ettersom dette ikke har en generell økonomisk verdi. Man vil heller ikke kunne si at en affeksjonsverdi øker vederlagets eventuelle manglende økonomiske verdi, jf. drøftelsen nedenfor om kravet til vederlagets kvantitative verdi.

3.2.3 Bytte

Videre er det klart at vederlaget kan være i form av ytelse av tjenester eller levering av varer, jf. mval. §3 nr. 3. Dette er omsetning i form av bytte. Bytte anses som to omsetningstransaksjoner idet begge parter leverer en vare eller tjeneste og mottar vederlag for leveringen.²⁴

Utgangspunktet må også her være at vederlaget, i form av varer eller tjenester, må ha økonomisk verdi.

Et eksempel på bytte i mval. §3 nr. 3 forstand er Rt. 2004 side 738, P4 dommen.

Annonsørene ytet premier direkte til deltakere av lytterkonkurranser som P4 stod i regi av. Her var det omtvistet hvorvidt premier til lytterne måtte anses å være en del av vederlaget for reklametjenester som P4 ytet til annonsøren. Høyesterett kom frem til at premiene måtte anses å være en del av vederlaget for reklametjenestene, jf. mval. §3 nr. 3. Høyesterett tok først stilling til om det var inngått gjensidig bebyrdende avtaler, som betinget en ytelse mot ytelse. Et rettsforhold vil være et moment som taler for at det foreligger en omsetningstransaksjon. De presiserte at det i dette tilfellet må dreie seg om omsetning i form av bytte, og spørsmålet var om premiene kan anses å være en del av vederlaget for reklametjenestene. De inngåtte kontraktene var hovedsakelig promoteringsavtaler der P4 skal gjennomføre en konkurranse. Gjennomføringen av konkurransene var betinget av at det ytes premier til lytterne. Videre ble det presisert at annonsørene gjennom kontraktene er forpliktet til å levere premiene. At premiene ble

²⁴ Se Merverdiavgiftshåndboken side 14 punkt 3.2.

gitt direkte til lytterne mente høyesterett hadde liten betydning for vurderingen av om premiene var et vederlag i merverdiavgiftsrettslig forstand. Momentene talte samlet for at det var inngått gjensidig bebyrdende avtaler.

Høyesterett fastslo at premiene hadde økonomisk verdi for P4, og dette ert et moment som talte for at premiene måtte anses å være en del av vederlaget.

Premiene ble ansett å ha økonomisk verdi som en følge av at P4 gjennomførte flere lytterkonkurranser daglig, og trolig ble disse mer interessante for lytterne med premiene som ytes av annonsørene. Premiene ville normalt være produkter – varer eller tjenester som annonsøren omsatte, og disse ville trolig være mer interessante enn premier i form av P4 - krus. Dette betydde økt deltakerandel på konkurransene som igjen ga radiokanalen økt lytterinteresse. Det måtte derfor kunne hevdes at premiene hadde økonomisk verdi for P4. Høyesterett konkluderte med at reklametjenestene ble byttet mot vederlag som dels besto i at annonsøren leverte premier.

3.2.4 Eksempler på ytelser som kvalitativt anses å utgjøre et vederlag

I Klagenemndsak nr. 4546 av 6. mars 2002²⁵, ble levering av gratis vann, fra kommunalt vannverk til et salgslag som hadde etablert seg i kommunen, ansett å være en byttetransaksjon i henhold til mval. §3 nr. 3. Det ble ansett å være en tilstrekkelig sammenheng mellom ytelsen av gratis vann og etableringen av salgslaget i kommunen.

Gaver faller klart utenfor omsetningsbegrepet som en følge av at dette ikke er en ”ytelse mot ytelse” - transaksjon. Giver yter gaven og forventer ikke, eller har ikke et krav på, en ytelse tilbake. MVA kommentaren²⁶ viser til et tilfelle hvor det kan oppstå vanskelige grensespørsmål når det gjelder gavetransaksjoner kontra omsetningstransaksjoner. Allmenntillegelige organisasjoner som sender julekort og julefrimerker i posten til norske husstander, og som oppfordrer disse, i form av å sende med en ferdig – utfylt faktura, til å yte et bidrag til organisasjonen, har unngått avgiftsplikt, som en følge av at ytelsen fra husstanden anses å være en gave til organisasjonen. Innbetalingen av fakturaen anses ikke å være en form for vederlag, men

²⁵ Se Merverdiavgiftshåndboken side 20

²⁶ Se Gjems – Onstad og Kildal, MVA kommentaren side 28 og 29.

en gave til organisasjonens allmennyttige formål. Definisjonen av bidraget beror på en konkret helhetsvurdering, hvor vilkårene for hva som er gave vil være vesentlig.

Vederlag kan også ytes i form av å reklamere for selger. Reklamering vil klart ha økonomisk verdi for selger.

Reklamering, som en ytelse, vil ha økonomisk verdi i form av at det vil ha økt omsetning som forutsetning og målsetting. Ved verdsetting av reklamering som avgiftspliktig omsetningstjeneste må man søke å finne den faktiske verdien av reklametjenesten.

Når det gjelder andelsinnskudd har Skattedirektoratet uttalt at dette ikke er en del av vederlaget.²⁷ Innskudd vil i noen tilfeller være en forutsetning for at en levering skal komme i stand, og i disse tilfellene vil det ikke være naturlig å definere det som del av vederlaget. Videre kan det tenkes tilfeller der andelsinnskuddet ikke resultere i noen gjenytelse, og det vil da heller ikke være et vederlag som leder frem til en omsetnings - transaksjon. Samme standpunkt gir FIN uttrykk for i brev av 21. mars 1972, hvor det ble uttrykt at dersom vederlaget ikke har en direkte sammenheng med fremtidige tjenester til yter av andelsinnskudd, vil det ikke anses å være et vederlag i merverdiavgiftlovens forstand.

Skattedirektoratet har i brev av 30. oktober 1970²⁸ uttalt at en premie som en reklamekonsulent mottok, etter å ha sendt inn utkast til firmaemblem, ikke skulle anses å være et vederlag i merverdiavgiftsrettens forstand. Begrunnelsen for dette er at det ikke er direkte sammenheng mellom ytelsen og premien. Det er derfor ikke en ytelse mot ytelse transaksjon.

I et annet tilfelle angående premier, brev av 26. mars 1987, kom SKD til det motsatte resultat.²⁹ En grafisk kunstner mottok en pris for deltakelse i konkurranse om

²⁷ Se Merverdiavgiftshåndboken punkt 3.3.1 side 15.

²⁸ Se Merverdiavgiftshåndboken punkt 3.3.1 side 15.

²⁹ Se Merverdiavgiftshåndboken punkt 3.3.1 side 15.

utformingen av mesterbrev for håndverkmestere, og dette antok SKD måtte være et vederlag for avgiftspliktig tjeneste.

3.2.5 Kostnadsrefusjon som et vederlag for avgiftspliktig omsetning

Kostnadsrefusjon er en ytelse med økonomisk verdi, og spørsmålet i avgiftssammenheng er om refusjonen er å anse som et vederlag, som en betingelse for avgiftspliktig omsetning, jf. mval. §3 nr. 2.

I noen tilfeller vil refusjon av utgifter anses å utgjøre et vederlag for en omsetningspliktig tjeneste. Refusjon av utgifter kan tenkes i de tilfeller hvor ”To næringsdrivende samarbeider om et prosjekt. Den ene bidrar med visse tjenester, og får refundert sine utlegg til dette.” Et vesentlig moment i vurdering av om refusjonen utgjør et avgiftspliktig vederlag er om det har et element av fortjeneste. Har refusjonen et element av fortjeneste er dette et moment som taler for at det utgjør et vederlag i merverdiavgiftsrettslig forstand.³⁰

Det er ikke et vilkår at vederlaget skal ha et fortjenesteelement, men det er et vilkår at den virksomhet som vederlaget er en ytelse for, skal ha fortjeneste som forutsetning på lang sikt. Det kan anses å være et vederlag i merverdiavgiftstrettsens forstand selv om en eller flere enkeltytelser ikke har et fortjenesteelement.

Høyesterett har i dom fra 2002 side 1469 tatt stilling til om kostnadsrefusjon, beløpet som er betalt for forholdsmessig andel av lønnsutgifter for utførte regnskapstjenester, skal anses å være avgiftspliktig omsetning.

Flertallet velger å løse spørsmålet om utgiftsrefusjonen skal betraktes som avgiftsmessig omsetning for Eksakt Regnskap, som et spørsmål om definisjonen av de tjenester som er utført, jf. drøftelsen av problemstillingen under punktet om tjenester. De problematiserer derfor ikke hvorvidt utgiftsrefusjonen er et avgiftspliktig vederlag.

Mindretallet foretar en vurdering av selve utgiftsrefusjonen, og presiserer at selv om det ikke er beregnet noe påslag for fortjeneste i forhold til utgifter som Eksakt Regnskap har hatt, medfører ikke dette i seg selv at det ikke kan anses å være et vederlag for

³⁰ Se Gjems-Onstad og Kildal, MVA kommentaren side 27.

avgiftspliktig omsetning. Mindretallet uttaler at det ikke er ”et vilkår at det foreligger et element av fortjeneste for at det skal være et vederlag i merverdiavgiftrettslig forstand.” Videre presiseres det ”At det på grunn av det interessefellesskapet som forelå mellom selskapene, ikke ble ansett hensiktsmessig å beregne noe fortjeneste for Eksakt Regnskap, innebærer ikke at denne delen av virksomheten ikke var egnet til å gå med overskudd.” Hensynet til nøytralitet og faren for omgåelse av avgiftsregelverket taler for at utgiftsrefusjonen bør anses å være en betingelse for avgiftspliktig omsetning i dette tilfellet. Dersom Eksakt Regnskap ikke anses å være avgiftspliktig i forhold til denne kostnadsrefusjonen, vil de kunne omgå regelverket ved å utføre tjenester for Eksakt Regnskapsservice kunder og få utgiftsrefusjon fra Eksakt Regnskapsservice. På den måten kan Eksakt Regnskap unngå avgiftsplikt. Hensynet til nøytralitet taler for at alle omsettende ledd skal innberette avgift.

Mindretallet mener utgiftsrefusjonen er et vederlag som betingelse for avgiftspliktig omsetning. Som en følge av at dette anser de regnskapstjenestene som er utført for å være omsetning av tjenester som er avgiftspliktig, jf. drøftelsen om dette spørsmålet under kapittel 2.3 om tjenester.

3.2.6 Offentlig tilskudd

Tilskudd om ytes av staten og kommunene, for helt eller delvis å finansiere særlige formål, ville kanskje ellers vanskelig kunne opprettholdes uten finansiering fra staten. I noen tilfeller ytes det tilskudd til virksomheter som yter varer eller tjenester til forbruk. Hensikten med dette tilskuddet er at selger skal kunne tilby sine varer og tjenester til forbrukeren til en lavere pris enn hva markedskreftene skulle tilsi. Når det offentlige bevilger penger til et bestemt formål, er utgangspunktet at dette ikke anses å være vederlag for en tjeneste.³¹ Men dersom staten gjør avtaler med næringsdrivende på like linje med en forbruker vil dette klart anses å være merverdiavgiftspliktig omsetning, uavhengig av hvem leveringen skal ytes til, staten eller 3. mann.

I enkelte tilfeller vil det være usikkert om tilskuddet er en del av vederlaget for omsetning av varer eller tjenester. Hvorvidt tilskuddet skal anses å være en del av

³¹ Se FINs uttalelse om forskningstjenester av 15. juni 2001, se punkt 2 ”Når er et tilskudd vederlag for en tjeneste slik at det foreligger merverdiavgiftsplikt,”.

vederlaget vil være av vesentlig betydning for beregningsgrunnlaget for avgiften, jf. mval. kapittel 5.

Skattedirektoratet har uttalt at det som alminnelig hovedregel bør kunne legges til grunn at offentlige tilskudd som utbetales direkte til avgiftspliktig selger/tjenesteyter til nedskrivning av hans priser på varer eller tjenester, ikke kan anses som vederlag for omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.³² En virksomhet som er basert på offentlig bidrag, anses ikke å omsette tjenester til det offentlige. Begrunnelsen for dette standpunktet er at staten ikke forventer en bestemt gjenytelse, og dette vil ikke karakteriseres som et tradisjonelt ytelse mot ytelse - forhold.

Vurderingstemaet for om et offentlig tilskudd er et vederlag for en omsetningstransaksjon, er om det offentlige kjøper en konkret tjeneste og tilskuddet kan anses å være et vederlag for denne. Denne problemstillingen ble vurdert i fortolkningsuttalelsen gitt av Finansdepartementet (senere FIN), ”Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001”, om omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i forhold til forskningstjenester.

FIN gir her uttrykk for at det kan være tvilsomt hvorvidt tilskuddet er en subsidiering fra staten eller et vederlag for en avgiftspliktig tjeneste. Det avgjørende, i følge FIN, må være hvorvidt tilskuddet skal anvendes til å heve den generelle kompetansen, eller hvorvidt staten forventer en spesiell motytelse, i form av et resultat hvor kvaliteten kan vurderes. I det sistnevnte tilfellet vil det være naturlig å definere tilskuddet som et vederlag for en ytelse i merverdiavgiftrettslig forstand. Momenter i vurderingen, av hvorvidt tilskuddet skal anses å være et vederlag, er i følge fortolkningsuttalelsen:³³

- oppdraget tilskuddet er knyttet til er spesifisert med hensyn til resultatet som skal oppnås
- den offentlige oppdragsgiver har rett til å påvirke utformingen av tjenesten (resultatene) som tilskuddet skal dekke, slik at transaksjonen fremstår som gjensidig bebyrdende

³² Se Merverdiavgiftshåndboken side 31, F 30. oktober 1973.

³³ Se Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i forhold til forskningstjenester.

- den offentlige oppdragsgiver har rett til erstatning eller kompensasjon dersom tjenesten er mangelfullt utført
- tjenesten (resultatene) skal primært anvendes av den offentlige oppdragsgiver til eget internt formål

Momentene er veiledende i en konkret helhetsvurdering, men listen er etter en språklig forståelse av fortolkningsuttalelsen ikke uttømmende. Hvorvidt et offentlig tilskudd skal anses å være omsetning må bero på en samlet vurdering av flere faktorer.

Disse momentene er spesielt anvendelig på tjenester men de gir også retningslinjer for hva som bør gjelde i forhold til varer.

Det generelle man kan trekke ut av disse momentene, er at de gir assosiasjoner til et kontraktsforhold, hvor det ligger en avtale til grunn for ytelsene. Det kreves at det er en sammenheng mellom vederlaget som ytes og resultatet som forventes oppnådd. Videre må staten ha sikret seg, da gjerne i kontrakt, en rett til å påvirke oppdraget slik at det blir gjort i de former og av den kvalitet og kvantitet som staten ønsker. Videre vil en rett til å påberope seg mangels - beføyelser tale for at det foreligger et kontraktsforhold. Et kontraktsforhold vil være et moment som taler for at det foreligger en ytelse mot ytelse som forutsetning for avgiftspliktig omsetning. Og sist er det et moment at ”tjenesten skal anvendes til eget internt formål”.³⁴

3.3 Kvantitative krav til vederlag

Drøftelsen har til nå hovedsakelig dreid seg om hva som kvalitativt vil kvalifisere som et vederlag i merverdiavgiftrettslig forstand. Det bør videre tas stilling til om det i merverdiavgiftsretten stilles noen kvantitative krav til vederlaget som betingelse for omsetning.

Spørsmålet blir så om merverdiavgiftsretten stiller krav til vederlagets innhold kvantitativt.

³⁴ Se Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i forhold til forskningstjenester.

I norsk teori defineres vederlaget kvantitativt som ”full verdi av gjenytelsen for levert vare eller tjeneste”.³⁵

Mindretallet uttalte i Rt. 2002 side 1469 at det ikke er et vilkår at vederlaget har element av fortjeneste for at det skal anses å være et vederlag i merverdiavgiftsrettslig forstand. Bytte anses som nevnt å utgjøre en omsetningstransaksjon, jf. mval. §3 nr. 3, og bytte kan gjøres med og uten fortjeneste.

3.3.1 Kan en ytelse anses å være et vederlag dersom ytelsens er av lavere økonomisk verdi enn leveringen?

Det privatrettslige prinsipp om ytelse mot ytelse gir holdepunkter for at ytelsen verdimeslig, som et minimum, bør være likeverdig med vederlaget. De fleste avtaler som inngås i næringsvirksomhet er gjensidig bebyrdende. Dette taler for at vederlaget i de fleste tilfeller vil være balansert i forhold til leveringen eller ytelsen. Dersom vederlaget er av lavere økonomisk verdi, kan dette tale for at det ikke er et omsetningsforhold i merverdiavgiftsrettens forstand. Det vil antakelig være mer nærliggende å betegne dette som en gavetransaksjon, som en følge av at det ikke er naturlig å karakterisere dette som en ytelse mot ytelse transaksjon.

3.4 To parter som skal yte vederlag

Dette kan tenkes tilfeller hvor det skal leveres en tjeneste og hvor mottaker utfører en del av tjenesten selv, og som en følge av det blir fakturert for verdien av det arbeidet han utfører selv. Problemstillingen i disse tilfellene vil være hva som utgjør vederlag for tjenesten, som en betingelse for avgiftspliktig omsetning.

Det gis et eksempel på dette i klagesak for Klagenemnda for merverdiavgift nr. 3359 av 17. januar 1996, hvor ”et båtbyggeri skulle bistå klager med å utvikle og utarbeide to kopier av prototypen på et akebrett”.³⁶ Klager gjorde en del av arbeidet selv og ble fakturert for arbeidsinnsatsen ved et fratrukk i godtgjørelsen for ytelsen.

Problemstillingen her var om klager hadde omsatt tjenester til båtbyggeriet. Spørsmålet var nærmere bestemt om verdien av det arbeidet som klager ble tilgodesett gjennom et

³⁵ Se Gjems-Onstad og Kildal, MVA Kommentaren side 220.

³⁶ Se Merverdiavgiftshåndboken side 17.

fratrekk i godtgjørelsen, skulle anses å være et vederlag fra båtbyggeriet til klager som et vederlag for utført tjeneste. Klagenemnda kom frem til at dette ikke kunne anses å være et vederlag for avgiftspliktig omsetning. Klagenemnda anså faktureringen som en verdsettelse av personlig utført arbeid av klager ytet til klager selv. Mottakers arbeidsinnsats ble ansett å være en tjeneste ytet til mottaker selv. Dette reduserte ytelsens verdi. For at det skal kunne sies å foreligge omsetning må det skje en ytelse mot ytelse mellom to parter, og for den delen av tjenesten som mottaker ytet til seg selv vil dette vilkåret ikke være oppfylt.

I et slik tilfelle, hvor mottaker kan sies å yte tjenester til seg selv, vil mottaker ikke anses å være et omsetningsledd. Dette er et vilkår for at det skal sies å foreligge avgiftspliktig omsetning. Det vises i den forbindelse til Rt. 1996 side 51.

3.5 Forskrift nummer 18 til merverdiavgiftsloven

Begrepet omsetning på avgiftsområdet har i dom avsagt av Borgarting Lagmannsrett 7. april 1997 fått et annet tolkningsresultat i Forskrift (nr 18) om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven sett i forhold til mval. §3.

Forskrift nr. 18 til merverdiavgiftsloven regulerer hva som kan trekkes fra i beregningsgrunnlaget for avgift, i henhold til mval. §23. Utgangspunktet for beregningsgrunnlaget er vederlaget for den avgiftspliktige omsetning, jf. mval. §3. Når en næringsdrivende driver delt virksomhet som henholdsvis faller innenfor og utenfor avgiftssystemet, kan det oppstå spørsmål rundt fradragsretten for inngående avgift som relaterer seg til begge typer virksomhet. Forskriften §3 fastsetter at i disse tilfellene ”kan fradrag kreves for så stor del som svarer til den avgiftspliktige omsetning i forhold til virksomhetens samlede omsetning i siste regnskapsår.”

Sunnmøre og Romsdal Billag AS (senere SRB) drev transport av personer og gods. Persontransport var på tidfestingstidspunktet for merverdiavgift ikke var avgiftspliktig, selskapet innberettet derfor bare merverdiavgift i henhold til fortjenesten av godstransport. SRB hadde derfor fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser som gjaldt godstransport, jf. mval. §21. For anskaffelser under ett som delvis faller innenfor avgiftsplikt, er det ifølge mval. §23 fradragsrett for den delen som tilsvare brukten innenfor avgiftsområdet. Det var omtvistet hvorvidt offentlige tilskudd, relatert til

godstransport, skulle anses å være en del av vederlaget for avgiftspliktig omsetning. Fradrag skal kunne gjøres i forhold til inngående avgift som relaterer seg til varer og tjenester som har vært anskaffet til bruk i virksomheten for omsetningen, jf. mval. §21. Vederlagsbegrepet i merverdiavgiftsloven er av betydning for hva som skal regnes med i beregningsgrunnlaget for innberetting av utgående avgift., jf. mval. §18. Fylkesskattekontoret kom frem til at SRB hadde innberettet avgift i henhold til et beregningsgrunnlag som var for lavt, og tvisten dreide seg om offentlig tilskudd skulle anses å være en del av den samlede omsetningen.

Lagmannsretten ga i avgjørelsen en generell drøftning av hva som ligger i begrepet omsetning i forskriften sett i forhold til merverdiavgiftsloven. De fremhevet at ordlyden i forskriftens §3 ikke gir en klar løsning: ”ordet omsetning kan etter en språklig forståelse også omfatte utveksling av varer og tjenester hvor det i tillegg til et vederlag fra kundene oppnås et tilskudd som står i forhold til vederlaget.”³⁷ Retten hevdet her at forskriftsteksten gir rom for at tilskudd kan inngå i beregningsgrunnlaget for omsetning, men at det må trekkes inn andre faktorer for å finne en endelig løsning på problemstillingen.

Lagmannsretten skilte mellom forståelsen av omsetningsbegrepet innad, det vil si sett fra den næringsdrivende side, og hva han kan kreve fradrag for, og forholdet utad, sett fra kjøpers side og hva som skal danne grunnlaget for avgiftsberegningen. Forskriften regulerer forholdet innad, det vil i denne sammenhengen si hva den næringsdrivende kan kreve fradrag for i beregningsgrunnlaget for avgift. Omsetningsbegrepet skal her sette grensen for hva det kan kreves fradrag for. Merverdiavgiftlovens omsetningsbegrep retter seg mot hva som anses å utgjøre beregningsgrunnlaget, nærmere bestemt hva som er grunnlaget for fastsettelsen av utgående avgift. Omsetningsbegrepet i loven retter seg derfor hovedsakelig mot forbrukeren som mottar varen eller tjenesten. Forskriften og loven retter seg mot to ulike situasjoner, og retten mente at definisjonen av merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep, som en følge av dette, ikke kan være avgjørende for definisjonen av omsetningsbegrepet i forskriften³⁸. Vederlaget utgjør beregningsgrunnlaget for merverdiavgift som skal innberettes, jf.

³⁷ Se Borgarting lagmannsrett – dom 7. april 1997.

³⁸ Se Gjems – Onstad og Kildal, MVA kommentaren side 26.

mval. § 18. Vederlagsbegrepet skal derfor sette grenser for hva det kan kreves fradrag for, og på den annen side sette rammen for hva det skal innberettes avgift for.

Lagmannsretten fremhevet at formålsbetraktninger er viktige og må ha betydning både i forståelsen av lovens begrep og forskriftens begrep. Forskriftens begrep retter seg mot den situasjonen som gjelder retten til å kreve fradrag. Retten fremhevet at dette ikke er en inngrepsbestemmelse, ”men hvor langt fordelene av å trekke fra inngående avgift skal rekke.”³⁹ Dette argumentet taler for at fiskale hensyn anses å være tungtveiende i vurderingen av hvilken forståelse som skal legges til grunn for omsetningsbegrepet i forskriften.

Lagmannsretten konkluderte med at ”tilskuddene er med på å gi det fulle bildet av virksomhetens omfang i bussnæringen...”

Tilskuddet ble i dom avsagt av Borgarting lagmannsrett 7. april 1997 ansett å være en del av vederlaget som en betingelse for omsetning i forskrift nr. 18 til merverdiavgiftsloven. Som en følge av dette skulle tilskuddet, som relaterer seg til avgiftspliktig virksomhet, inngå i beregningsgrunnlaget for avgift i henhold til forskrift nr. 18 om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven. Tilskuddet ble i dette konkrete tilfellet ansett å være en del av vederlaget som en forutsetning for omsetning i forskrift nr. 18. Dette er i motsetning til omsetningsbegrepet i mval. §3, hvor tilskudd ikke anses å være en del av vederlaget som forutsetning for omsetning. Retten mente at det var rom for et ulikt tolkningsresultat som en følge av at omsetningsbegrepet i loven sett i forhold til forskriften relaterte seg til ulike subjekter i avgiftssystemet. Loven relaterer seg til sluttbruker, mens forskriften relaterer seg til den næringsdrivende.

³⁹ Se Borgarting lagmannsrett – dom 7. april 1997.

4 Leveringsbegrepet

4.1 Problemstilling og utgangspunkt

Problemstillingen er hva som omfattes av leveringsbegrepet, nærmere bestemt hva som er levering av varer eller yting av tjenester.

Også ved definisjonen av leveringsbegrepet må det sondres mellom varer og tjenester, som en følge av at loven anvender ulike leveringsbegreper for varer og tjenester.

Spørsmålet om når en vare er levert (og når en tjeneste er ytt), er som nevnt i kapittel 2.1.1 et spørsmål om graden av råderett over leveransen⁴⁰.

4.2 Nærmere om sontringen mellom levering av varer og yting av tjenester

Det må sondres mellom levering av varer og ytelse av tjenester.

I dom avsagt av Oslo tingrett 7. juli følger det at leveringsbegrepet må relateres til kjøpsrettens alminnelige regler. Kjøpsloven kapittel 2 har regler som definerer levering i kjøpsrettslig forstand. Stikkordet for levering av varer vil være når kjøper har mottatt varen, og dette er relatert opp til et leveringssted. Når det gjelder tjenester vil ytelsesbegrepet ha en annen definisjon enn ved levering av varer. Dette er en følge av forskjellen mellom varer og tjenesters fysiske karakter. Ytelse av tjenester vil i henhold til Lov om håndverkertjenester m.m. for forbrukere 16. juni 1989 nr. 63 § 10 være relatert til avtalt tidspunkt for utførsel. Leveringsbegrepet i forhold til tjenester vil derfor være relatert til et tidspunkt, til forskjell for varer hvor leveringsbegrepet relaterer seg til et sted.

4.3 Det materielle innholdet av leveringsbegrepet

Et klart utgangspunkt for hva som ikke anses å være levering er at varen ødelegges eller skades.⁴¹ Når varen eller tjenesten ødelegges eller skades er den ikke egnet til forbruk, og det er kun forbruk som skal avgiftsbelegges.⁴²

Det antas i norsk juridisk teori at leveringsbegrepet i merværdiafgiftsretten må avgrenses på lik linje med ”de underliggende privatrettslige avgrensninger av

⁴⁰ Se Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftsplikten side 73-74.

⁴¹ Se Gjems – Onstad og Kildal, MVA kommentaren side 30.

⁴² Se Ot. Prp. Nr. 2 (2000-2001) kapittel 1.

leveringsbegrepet.”⁴³ Dette har også støtte i Rt. 1996 side 51, hvor høyesterett uttrykte at spørsmålet om det var solgt varer fra INAS til IFAS måtte avgjøres ut fra privatrettens alminnelige regler om hva som er salg respektive kjøp.

Spørsmålet er når en vare eller tjeneste anses å være levert i henhold til kjøpsrettens alminnelige regler.

I dom avsagt i Oslo tingrett 7. juli 2003 ble det stadfestet at det kjøpsrettlige leveringsstedet måtte anses å ha betydning i definisjonen av leveringsbegrepet i merverdiavgiftsretten.

Spørsmålet var om salg fra et finsk postordreselskap skulle anses å være merverdiavgiftspliktig omsetning i Norge, jf. mval. §13, jf. mval. §3.

Et finsk postordreselskap, Ifi OY, omsatte fremkalling av bilder og fotorelaterte varer til norske forbrukere, noe som i avgiftsrettslig forstand er varesalg. Ifi OY var først ikke avgiftsregistrert i Norge. Frem til årsskifte 1995/1996 sendte Ifi OY fremkalte bilder i samlesendinger til et norsk selskap som foresto distribusjonstjenester for selskapet. Ved årsskifte 1995/1996 ble selskapet oppmerksom på fritaksregelen i forskrift av 12. desember 1975 nr. 12. Forskriften regulerte at sendinger, hvis toll, lageravgift og andre avgifter, herunder merverdiavgift, til sammen ikke oversteg kr. 50, var sendingen unntatt merverdiavgift. Bestemmelsen ble endret, fra 1. mars 1999, slik at postordreforsendelser ikke ble unntatt merverdiavgift. Ifi OY tilpasset seg forskriftsendringen ved å la seg registrere i det norske merverdiavgiftsmanntallet ved norsk representant. Videre endret de sine forsendelsesrutiner, og de fremkalte bildene ble sendt i samlesendinger til Norge. All innførsel ble belastet med innførselsmerverdiavgift. Selskapet stod som vareeier ved innførsel. Omsetning til den enkelte norske kunde ble avgiftsbelagt gjennom selskapets norske representant.

Fylkesskattekontoret sendte varsel om etterberegning av merverdiavgift for 3. og 4. termin 2001 i medhold av mval. §55, 1. ledd nr 2 til Ifi OY.

Retten tok utgangspunkt i mval. §13 hvor det fremgår at det skal innberettes avgift for omsetning av varer i henhold til mval. kap. 1. Det var klart at det i dette tilfellet forelå omsetning. Spørsmålet var om Ifi OY hadde foretatt avgiftspliktig omsetning av varer

⁴³ Se Gjems – Onstad og Kildal, Lærebok i merverdiavgiftsrett side 119.

og tjenester til norske kunder i Norge. Spørsmålet var hva som anses å være leveringsstedet som en forutsetning for avgiftsplikt til Norge.

Hva som skulle anses å være leveringssted måtte etter rettens syn bero på en vurdering av de alminnelige privatrettslige prinsipper, nærmere bestemt hvor varen rent kjøpsrettslig ble levert. Dette mente retten har støtte i rettstekniske hensyn, som en følge av at leveringsstedet er ett av de mest sentrale og lettest konstaterbare elementer i ethvert kjøpsforhold. At leveringsstedet må være avgjørende i vurderingen av hvor en vare er omsatt, mente retten har støtte i forvaltningspraksis, og det vises til to uttalelser fra Skattedirektoratet. I SKDs fellesskriv av 17. oktober 1977 hvor det fremgår at det er det kjøpsrettslige leveringsstedet som vil være avgjørende for om det foreligger innenlandsk eller utenlandsk omsetning. Det vises også til Rt. 1996 side 51 hvor retten argumenterte med at vurderingen av hva som var omsetning måtte bedømmes ut fra privatrettens alminnelige regler.

Retten fremhevet at ”i henhold til kjøpslov §7, fjerde ledd skjer da leveringen når tingen mottas av kjøper.” Ifi OY omsatte varer til norske forbrukere, og leveringen skjedde når varene ble levert til kundene her i Norge. Dette talte for at omsetningen foregikk her i Norge, og at omsetningen fra Ifi OY var avgiftspliktig her i Norge.

Vareeierbegrepet, knyttet til reglene om innførselsmervdiavgift i kapittel 16, har ingen rettskildemessig forankring til spørsmålet om det foreligger omsetning i Norge. Retten påpekte at avgjørende i vurderingen av hvem som er vareeier vil være hvem som er legitimert til å råde over varene når de krysser grensen. Retten fremhevet at det kan være flere vareeiere samtidig, og vareeierbegrepet gir derfor ikke en entydig løsning på spørsmålet om når varene er levert.

Videre fremhevet retten at Forskrift nr. 12 ut fra dets plassering kun regulerer plikten til å svare innførselsmervdiavgift, og ikke mervdiavgift av innenlandsk omsetning.

Forskriften ble derfor ikke ansett å ha noen relevans ved tolkningen av mval. §13.

Retten konkluderte med at Ifi OY måtte anses å ha omsatt varer og tjenester i Norge, jf. mval. §3, og at de derfor var avgiftspliktige i henhold til mval. §13.

Vilkåret om levering må ifølge rettspraksis sies å avhenge av det kjøpsrettslige leveringsstedet. I dommen fra Oslo tingrett ble det konstatert at varen er levert når kjøper har fått varen fysisk tilgjengelig, i dette tilfellet i sin postkasse.

På en annen side er det klart at det ikke er et krav om fysisk overlevering av varer fra selger til kjøper, jf. Rt. 1996 side 51. Disposisjonens reelle innhold er avgjørende for om det skal anses å være foretatt levering, som betingelse for omsetning. Det avgrenses i dommen mot formelle omstendigheter som fakturering, som ikke anses å være tilstrekkelig for at varen skal være levert i avgiftsrettslig forstand.

Fysisk overlevering må derfor sies å være et tilstrekkelig vilkår, men ikke et nødvendig vilkår for levering i merverdiavgiftsrettslig forstand.

4.4 Legitimerte omsetningstransaksjoner

Hva disposisjonen utad er legitimert som, er i utgangspunkt uten betydning for vurderingen av om en ytelse er levert i merverdiavgiftsrettslig forstand. Det er de faktiske omstendighetene som er avgjørende. I Rt. 1996 side 51 var det omtvistet hvorvidt IFAS hadde omsatt varer, som en følge av at de var fakturert til og fra IFAS. Høyesterett fastslo at ”selv om faktura er et salgsdokument som etter merverdiavgiftsloven tjener som legitimasjon for avgiftspliktig omsetning, jf. §44”, ville ikke dette i seg selv være avgjørende for om varene var omsatt.

Selv om en transaksjon er legitimert som en omsetningstransaksjon, er ikke dette tilstrekkelig til at det ansees å utgjøre en leveranse, og det vil da ikke være en avgiftspliktig omsetningstransaksjon.

4.5 Gjennomføringsmetoder for omsetning av varer og tjenester

Problemstillingen er hvilke transaksjoner som anses å utgjøre levering i merverdiavgiftsrettslig forstand.

4.5.1 Tradisjonelt salg

Tradisjonelt salg, ved samtidig ytelse av varer mot et vederlag i form av penger, er det klare utgangspunktet for omsetning av varer i merverdiavgiftrettens forstand. Dette er i samsvar med ordlyden i mval. § 3, 1. ledd: ”Levering av varer mot vederlag”. Når det gjelder avbetalingssalg vil utgangspunktet være det samme som ved tradisjonelt salg, Avbetalingssalg anses å være en transaksjonsmetode som resulterer i omsetning.

4.5.2 Salgspant

Mer tvilsomt er spørsmålet om salgspant, og hvorvidt tilbakelevering av salgspantet skal anses å være levering som resulterer i en avgiftspliktig omsetningstransaksjon. Dersom avbetalingssalget misligholdes, og kreditor, for vederlaget, har sikret seg salgspant i varen, ligger det i salgspantinstitutet at selger kan kreve tingen tilbake. Salgspant er et eiendomsforbehold for selger, og ved et mislighold av kjøpers betalingsforpliktelse har selger en sikkerhet i form av en eiendomsrett i tingen. Som en følge av at selger har forbeholdt seg eiendomsrett i tingen, ved et eventuelt mislighold, vil transaksjonen ikke kunne anses å være en ny omsetningstransaksjon ved tilbakeleveringen. Dette følger av prinsippet om at det ikke anses å være en omsetningstransaksjon innenfor samme avgiftssubjekt.

At tilbakelevering, som en følge av mislighold, på grunnlag av salgspant, ikke anses å være en avgiftspliktig omsetningstransaksjon følger også av Rt. 1975 side 630.

Eurobil solgte lastebiler, og sikret seg salgspant i lastebilene ved eventuelle betalingsmislighold. Ved mislighold og tilbaketaking av lastebiler, behandlet Eurobil dette avgiftsmessig som en ny omsetningstransaksjon. Dette resulterte i at de kunne kreve fradrag for inngående avgift, og på denne måten innberette mindre avgift til staten. Eurobil betraktet ”tilbakeleveringen som en ny omsetning, og bokførte derfor tilbakeleveringen som om selskapet hadde kjøpt lastebilen av den nye eieren.”⁴⁴

Høyesterett konkluderte med at tilbakelevering ved mislighold ikke kunne anses å være en ny omsetningstransaksjon.

Høyesterett begrunnet dette med at ”Ved tilbakelevering i henhold til avbetalingskontrakt skjer ikke noen ordinær varelevering mot vederlag som i seg selv kan karakteriseres som omsetning”.

Høyesterett poengterte videre, at dersom tilbakelevering skulle anses å være avgiftspliktig omsetning, ville dette resultere i et tap for staten.

Eurobil ville kunne kreve fradrag for inngående avgift, som en følge av at selskapet ved tilbakeleveringen ble ansett å være kjøper. Denne fremgangsmåten ville ” innebære at selskapet er sikret dekning for et beløp svarende til 1/6 av restgjelden, ved at dette beløpet i realiteten blir belastet staten”. På en annen side ville misligholder være skyldig merverdiavgift til staten, som en følge av at han var en avgiftspliktig næringsdrivende.

⁴⁴ Se Rt. 1975 side 630, nærmere bestemt side 631 i dommen.

Staten ville da få et avgiftskrav mot misligholder, som han sannsynligvis ikke ville klare å betjene.

Hensynet til at staten ikke skal lide avgiftstap taler også for at tilbakelevering ved betalingsmislighold ikke skal anses å være en omsetningstransaksjon.

4.5.3 Auksjonssalg

Ved alminnelig auksjonssalg skal det innberettes avgift, jf. mval. § 10, 4. punktum. Dette er ytelse mot vederlag i ordets tradisjonelle forstand.

4.5.4 Konkurs

Et konkursbeslag er ingen omsetning og utløser ingen avgiftsplikt. Spørsmålet er hvilken avgiftsmessig stilling boet skal ha, og hvordan salg fra konkursboet skal behandles.⁴⁵ Mval. §10 stadfester at konkursboet skal behandles avgiftsmessig på lik linje som konkursdebitor. Men konkursboet skal registreres som et eget subjekt i avgiftsregisteret uavhengig av registreringsgrensen.

De kreditorer som har sikret seg panterett i debtors eiendeler har førsterett på å få sine krav innfridd, jf. Lov om pant, 8. februar nr. 2 §1-1 (pantel.). Dette gjennomføres ved at panthaver overføres eiendomsrett til godet, eller at godet blir tvangssolgt og panthaver får dekket sitt krav gjennom aktiva som inndrives ved salget av tingen.

Det følger av mval. §10, 1. ledd, 2. punktum at omsetning fra konkursboet etter konkursåpning er avgiftspliktig. Konkursboets verdi har ingen betydning for registreringen, jf. mval. §28, 2. ledd.

Når et konkursbo har overdratt eiendomsretten til pantet til kreditor mot hel eller delvis nedskrivning, har avgiftsmyndighetene ansett dette som en omsetning mot vederlag.⁴⁶ Salg på tvangsauksjon og tvangssalg skal behandles ulikt avgiftsmessig.

⁴⁵ Se Gjems – Onstad og Kildal: Lærebok i merverdiavgift punkt 4.7.1 side 97.

⁴⁶ Se Merverdiavgiftshåndboken punkt 3.4.4 side 25.

4.5.5 Salg på tvangsauksjon

Salg på tvangsauksjon er ikke merverdiavgiftspliktig omsetning i følge

Merverdiavgiftshåndboken punkt 3.4.3. Dette følger også av Gjems – Onstad og Kildal side 96 – 97 hvor det henvises til Finansdepartementets skriv av 16. januar 1970.

4.5.6 Tvangssalg

Det følger av MVA kommentaren at tvangssalg er levering som betingelse for avgiftspliktig omsetning.

Salg i henhold til Lov om tvangsfullbyrdelse og midlertidig sikring, 26. juni 1992 nr. 86, (tvangsl.) er salg under spesielle omstendigheter. Transaksjonen gjennomføres for å dekke privatrettslige og offentligrettslige krav, jf. tvangsl. §1. Salget kommer i stand som en følge av at det foreligger et tvangsgrunnlag som er gitt av namsmyndigheten. Ved tvangssalg må man ha et tvangsgrunnlag som er i tråd med reglene i tvangsfullbyrdesloven. Alminnelig tvangsgrunnlag følger av tvangsl. §4-1. Det følger av tvangsl. §§8-2, 10-2, 11-2, 12-2 at de særlige tvangsgrunnlag for begjæring om tvangssalg er de samme som for pant; avtale, utlegg som har rettsvern etter panteloven og lovbestemt panterett. De særlige tvangsgrunnlag for tvangssalg er de samme som hjemmelsgrunnlagene for pant, jf. pantel. §§ 1-2, 2. ledd (avtale), 5-1 (utlegg), 6-1 (lovbestemt). Som en følge av at bakgrunnen for transaksjonene er de samme, taler dette for at det bør behandles avgiftsmessig på lik linje som overføring av aktiva til panthaver. Det følger av Merverdiavgiftshåndboken⁴⁷ at overføring av aktiva til panthaver, i medhold av Lov om gjeldsforhandling og konkurs av 8. juni 1984 nr. 58 §117 c, skal anses som avgiftspliktig omsetning. ”En slik overføring av eiendomsretten til panthaver av pantsatte eiendeler mot nedskrivning av gjeld, må anses som avgiftspliktig omsetning fra boet til panthaver.”⁴⁸

⁴⁷ Se Merverdiavgiftshåndboken punkt 3.4.4 side 25.

⁴⁸ Se Merverdiavgiftshåndboken punkt 3.4.4 side 25-26.

4.5.7 Ekspropriasjon

Omsetningsbegrepet, leveringsbegrepet, dekker også avståelse av et rettsgode under legal tvang, i form av ekspropriasjon.⁴⁹ Ekspropriasjon er en form for offentlig myndighetsutøvelse, og dette skulle da tale for at det av definisjonsgrunner faller utenfor omsetningsbegrepet. Men det følger av juridisk teori at det er sikker rett at ekspropriasjon vil være avgiftspliktig omsetning.⁵⁰ Transaksjonen gjennomføres på bakgrunn av en plikt pålagt av myndighetene, men selve transaksjonen gjennomføres i tråd med prinsippet om ytelse mot ytelse. Man må avstå et gode mot at man får et vederlag til gjengjeld.

Det følger av mval. § 5a at loven ikke gjelder for omsetning av fast eiendom. Dette setter en vesentlig begrensning på hvilke ekspropriasjons - transaksjoner som anses å være omsetning i merverdiavgiftrettens forstand.

4.6 Når varen eller tjenesten ikke mottas (kreditormora)

Dersom den næringsdrivende har stilt en tjeneste til disposisjon for kjøper, men forhold på kjøpers side gjør at tjenesten ikke mottas, vil dette ikke anses å være omsetning i merverdiavgiftrettens forstand. Dette skyldes at det ikke er levert en tjeneste. SKD har uttalt dette i brev av 23. april og 4. juni 1994, hvor det gjaldt feie - og renovasjonstjenester.⁵¹ Det kreves at tjenesten faktisk er levert for at det skal anses å være avgiftspliktig omsetning.

Dersom det kreves vederlag til tross for at tjenesten ikke mottas, som en følge av at situasjonen på kreditors side har resultert i tapt arbeidsinntekt for tjenesteyter, er spørsmålet om vederlaget anses å være avgiftspliktig omsetning. Løsningen vil trolig være at dette ikke anses å være omsetning. Det forligger ikke et vederlag mot ytelse, jf. mval. §3. Vederlaget må i et slikt tilfelle anses å utgjøre en kompensasjon, eller en form

⁴⁹ Se Merverdiavgiftshåndboken punkt 3.4.5 side 27.

⁵⁰ Se Merverdiavgiftshåndboken punkt 3.4.5 side 27, jf. Uttalelse fra Skattedirektoratet 27. april 1973 nr.

1.

⁵¹ Se Merverdiavgiftshåndboken side 16.

for erstatning, (for hindringen fra å yte ytelsen,) og for tapt inntekt som tjenesteyter ellers kunne inndrevet.

4.7 Kravet til levering mellom alle ledd i omsetningskjeden

Det følger av merverdiavgiftssystemet at levering må skje mellom alle omsetningsledd for at det skal anses å være omsetning i hvert ledd. Dette utledes av mval. §1, ”...en avgift på omsetning av varer og tjenester i alle ledd...”. Det må skje en omsetningstransaksjon mellom alle omsetningsledd, og det må derfor finne sted levering mellom alle omsetningsledd.

4.7.1 Spørsmålet blir hva som skal til for at det skal anses å foreligge levering mellom alle påståtte omsetningsledd.

Høyesterett har tatt stilling til spørsmålet i Rt. 1996 side 51. Her var det omtvistet hvorvidt det forelå leveranse mellom alle de påståtte omsetningsledd. Dette var av betydning for kravet om refusjon av tidligere beregnet merverdiavgift av kundefordringer som hadde gått tapt som en følge av mislighold.

Sportskjeden INAS etablerte IFAS i form av et datterselskap, og bakgrunnen for opprettelsen var å kunne reise kreditt på sine utestående fordringer som etter dagjeldende pantelovgivning ikke kunne underpantsettes. Spørsmålet i saken var om det reelt sett fant sted omsetning fra INAS til IFAS, og om det fant sted omsetning fra IFAS til kjedemedlemmene. En presisering av problemstillingen er om salgsordningen innenfor Intersport - kjeden innebar at varene ble solgt fra INAS til IFAS, og om IFAS solgte varene videre til medlemmene.

Den faktiske forhandlersituasjonen må ”bedømmes ut fra privatrettens alminnelige regler om hva som er salg, respektive kjøp”. Utgangspunktet i privatrettens alminnelige kontraktrettslige regler er at man må tolke kontraktsforholdet som partene har inngått seg imellom og finne ut hva som er avtalt i kontrakten. Høyesterett foretar derfor en tolkning av Samhandelsoverenskomsten.

Spørsmålet var hvem som var den egentlige omsettende part i forhold til kjedemedlemmene, INAS eller IFAS.

Det fulgte av ordlyden i Samhandelsoverenskomsten at INAS sto ansvarlig for kontraktsmessig levering av varer og ytelser til kundene. Videre fulgte det av punkt 6 at INAS pliktet å holde IFAS skadesløs for ethvert ansvar som måtte være følgen av ikke kontraktsmessig levering av varer eller utførelse av tjenester. Og dersom det oppsto tvist om det forelå en mangel i form av forsinkelse eller kvantitativ eller kvalitativ mangelfull levering, var IFAS berettiget til, om det så ønsket, å kreve at fordringen på kunden vedrørende leveransen ble overtatt av INAS. Disse momentene talte utvilsomt for at det er INAS som har hovedansvaret for leveringen, både når det gjaldt gjennomføring og eventuelt mangelansvar ved mislighold av avtalen. Dette talte igjen for at INAS er den omsettende part i forhold til kundene.

Videre så Høyesterett hen til partenes forutsetninger. Høyesterett fant det relevant og la vekt på hvilke forventninger og forståelse kjøperne hadde hatt til hvem som hadde vært det omsettende ledd.

Det ble også vektlagt hvilken forståelse senere omsetningsledd, kjedemedlemmene, hadde i forhold til hvem som er det faktiske omsetningsledd. Kjedemedlemmene forholdt seg til INAS vedrørende hele funksjonen, dvs. levering, eventuelt mangelsansvar osv., som gjaldt salg av varer og det var kun i forhold til betalingen at de forholdt seg til IFAS. Dette talte for at kjedemedlemmene oppfattet det dit hen at det var INAS som var det omsettende ledd.

Det var inngått en særskilt avtale om medlemskap i Intersportkjeden. Avtalen var inngått mellom INAS og kjedemedlemmene. I denne avtalen ble IFAS kun omtalt som et finansieringsselskap som skulle ta imot betalingen for varene.

INAS og IFAS egen oppfatning var også at det var INAS som var det ansvarlige selskapet både når det gjaldt forhandlinger, leveranser, innkjøp, lagerføring av varer, samt kontroll og ordrebekreftelse. Reklamasjoner gikk direkte til INAS.

Høyesterett kom her etter en samlet vurdering til at IFAS ikke var et tilstrekkelig selvstendig ledd i kjeden til at de kunne anses å være et omsetningsledd.

4.8 Misligholdsbeføyelser

Dersom det foreligger mislighold i et kontraktsforhold ved at varen eller tjenesten lider av en kvalitativ eller kvantitativ mangel, vil kreditor kunne kreve mangelen rettet ved mangelsbeføyelser. Mangelsbeføyelser resulterer i at kreditor får opprettet balanse i ytelse mot ytelse forholdet. Dette kan gjøres ved at kreditor får tilbake det han har ytet i

vederlag, (heving,) eller at han får helt eller delvis en ny vare eller tjeneste, eller en økonomisk kompensasjon for mangelen ved ytelsen.

Spørsmålet blir da om de misligholdsbeføyelser som kjøper får medhold i, anses å være en ny leveranse.

En annen problemstilling er om medhold i kravet på misligholdsbeføyelse resulterer i at den opprinnelige omsetningstransaksjonen ikke anses å være gjennomført.

4.8.1 Heving

Dersom det foreligger en mangel ved varen og kjøper påberoper seg misligholdsbeføyelsen heving, og han får medhold, vil kontraktsforpliktelsen anses å falle bort, jf. de alminnelige kontraktrettslige prinsipper.⁵²

Dersom avtalen heves før levering vil det ikke ha funnet sted levering, og avgiftsplikt vil ikke inntre.⁵³ Kravet på en motytelse faller bort i henhold til alminnelige kontraktrettslige prinsipper. Det stilles ikke krav til noen av kontraktspartene om å yte det avtalte. Hvis avtalen heves etter levering skal det heller ikke anses å ha skjedd en omsetningstransaksjon. Leveringsplikten faller bort i sin helhet både for kreditor og debitor.

4.8.2 Frivillig tilbakelevering

Ved frivillig tilbakelevering av en vare må man også skille mellom tilfellene før og etter levering.⁵⁴ Dersom levering ikke har funnet sted vil det ikke ha funnet sted en omsetnings - transaksjon. Har levering funnet sted, er omsetningen gjennomført selv om det ikke er ytet et vederlag, og en frivillig tilbakelevering vil anses å være en ny transaksjon. Grensen mellom frivillig omgjøring/tilbakelevering og heving har stor betydning for avgiftsmyndighetene, ettersom heving gjør at det ikke skal innberettes avgift, mens frivillig omgjøring anses å være to transaksjoner som det ved begge transaksjoner skal innberettes avgift for.

⁵² Se Selvig og Hagstrøm, Kontraksrett til studiebruk hefte 2, Oslo 1997, side 90.

⁵³ Se Gjems – Onstad og Kildal, Lærebok i merverdiavgift side 120 punkt 5.2.4.

⁵⁴ Se Gjems – Onstad og Kildal, Lærebok i merverdiavgift side 123 punkt 5.2.7.

4.8.3 Erstatning

Misligholdsbeføyelsen erstatning utgjør det som manglet ved ytelsen, i form av en økonomisk verdi, og dette anses derfor ikke å være en ny ytelse. Det foreligger ikke en ytelse mot ytelse, og det vil derfor heller ikke kunne defineres som omsetning i merverdiavgiftrettens forstand. Heller ikke erstatning som utbetales som en følge av ugyldig avtale utløser plikt til å innberette merverdiavgift.⁵⁵

4.8.4 Avhjelp

Avhjelp betyr at selger for egen regning retter mangelen, jf. kjl. § 36, 1. ledd. Avhjelp vil på lik linje med erstatning være en kompensasjon for manglende ytelse for å opprette balansen i kontraktsforholdet. Dette vil ikke anses å være en ytterligere/ny transaksjon.

4.9 Ulovlige leveranser

Med ulovlige leveranser menes leveranser som det er i strid med lov eller annet hjemmelsgrunnlag å omsette, og denne type transaksjoner vil som oftest være belagt med straff. Ulovlige leveranser er i utgangspunktet avgiftspliktig.⁵⁶ Begrunnelsen for et slikt utgangspunkt er at det ellers ville bli en konkurranse mellom lovlige og ulovlige leveranser som ville være uheldig. Ulovlige leveranser som ikke avgiftsbelegges vil oppfordre til nettopp slike transaksjoner.

Dette standpunktet følger også av Klagenemndssak nr. 38 av 4. mai 1972. I denne konkrete saken ble et underslått beløp ansett å referere seg til avgiftspliktig omsetning. Enkelte leveranser er likevel unntatt merverdiavgiftsplikten, som følge av transaksjonen etter sin art er ulovlig i alle medlemsstater⁵⁷, jf. EF - domstolens praksis på dette området.

Omsetning av narkotiske stoffer og falske penger har av EF - domstolen blitt ansett å falle utenfor merverdiavgiftssystemet, jf. henholdsvis C 269/86, Mol angående omsetning av narkotika og C – 343/89 Max Witzerman angående omsetning av falske

⁵⁵ Se Gjems-Onstad og Kildal, Lærebok i merverdiavgift punkt 5.2.5 side 120-121.

⁵⁶ Se Ramsdahl Jensen Merværdiafgiftspligten punkt 4.5 side 74.

⁵⁷ Se Ramsdahl Jensen Merværdiafgiftspligten punkt 4.5 side 78.

penger. En ulovlig leveranse vil kun være utelukket fra merverdiavgiftssystemet såfremt avgiftsfritaket ikke utgjør en konkurransemessig trussel. Leveranser som er belagt med en forholdsvis streng straff i form av lov, vil trolig ikke utgjøre en tilstrekkelig konkurransemessig trussel.

Spørsmålet er om en transaksjon (salg av eiendom) som i seg selv ikke er ulovlig, eller arten (varen eller tjenesten) av det leverede i seg selv ikke er ulovlig, men den krenker tredjemanns rettigheter i form av en hjemmelsmannskonflikt, vil anses å være en avgiftspliktig leveranse

I et slikt tilfelle vil det skape en konkurranse mellom en lovlig og ulovlig transaksjon dersom den ulovlige transaksjonen ikke skulle avgiftlegges, ettersom transaksjonen i seg selv ikke er ulovlig. Det leverede er ikke i seg selv ulovelig, men omstendigheter ved omsetningen er underlagt et forbud, privatrettslig og strafferettslig. En leveranse av en slik karakter skal det innberettes avgift for.

Et eksempel på et tilfelle som ble ansett å falle innenfor avgiftssystemet som en følge av at omsetningsmåten ikke i seg selv var ulovlig, er avgjørelsen fra EF – domstolen C – 3/97 Goodwin & Unstead. Her var det omtvistet hvorvidt salg av forfalsket parfyme skulle anses å være avgiftspliktig omsetning. Domstolen kom her frem til at transaksjonen i seg selv i dette tilfellet ikke var ulovlig og som en følge av dette måtte omsetningen anses å være underlagt avgiftsplikt. Arten av det leverede, forfalsket parfyme var heller ikke av tilstrekkelig ulovlig karakter til at dette burde tilsi at det faller utenfor avgiftsområdet.

4.10 Avgrensning av den enkelte leveranse

En transaksjons merverdiavgiftsrettslige konsekvenser avhenger i flere henseender av den nærmere kvalifikasjon av den gjennomførte leveranse. Merverdiavgiftssystemets transaksjonsorienterte karakter gjør det nødvendig å kunne avgrense den enkelte leveranse overfor den avgiftspliktige persons øvrige leveranser. Det er kun omsetning som skal avgiftsbelegges, og det er derfor viktig å kunne trekke skillelinjen for hva som ikke er omsetning i merverdiavgiftstrettens forstand. Når en tjenesteyter yter en tjeneste i regi av sin virksomhet kan det tenkes at han i denne prosessen også foretar en del andre ytelser som strengt tatt ikke er en del av hans virksomhetsutøvelse. I slike tilfeller er det

viktig å kunne skille ut hva som er omsetning i merverdiavgiftrettens forstand og hva som ikke er det.

Det vil være særlig viktig å definere hva som er en leveranse ved levering over landegrensene ved fastleggelsen av leveringsstedet.

4.11 Leveransens enhet

En leveranse må behandles som en, og ikke splittes opp. Og en transaksjon som utvilsomt består av to eller flere selvstendige leveranser må ikke kunstig samles.⁵⁸

Dette er et utslag av nøytralitetsprinsippet i avgiftsretten, hvor det er viktig at alle ledd skal avgiftbelegges samtidig som ikke flere ledd enn det som følger av loven skal avgiftbelegges. Dette følger av hensynet til nøytralitet i avgiftssystemet. Det skal innberettes avgift for enhver transaksjon som er omsetning, og motsetningen av dette er at man kan kreve fradrag for inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten, jf. mval. § 21, 1.ledd. Det blir derfor viktig å kunne stadfeste hva som utgjør en levering og hva som er flere leveringer. I forhold til innberettingen blir det viktig å stadfeste hva som er en levering, og i forhold til fradragsretten blir det viktig å stadfeste hva som er flere transaksjoner.

EF – domstolen har i sak av C – 349/96, Card Protection Plan Ltd. tatt spørsmålet opp til vurdering.⁵⁹ Her dreide det seg om et tilfelle hvor det dels var ytelse av forsikringstjenester, som var fritatt for avgiftsplikt i henhold til artikkel 13 punkt B, litra a) og dels levering av kortregistreringsytelse som var avgiftspliktig

4.12 Sekundær leveranse

I Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 vises det til en saken mellom Skatteministeriet i Danmark og Sparebankenes datacentral (SDC) ved Østre Landsret, hvor det gis momenter til vurderingen av hva som anses å være en aksessorisk leveranse. Saken gjaldt finansielle tjenester, og Finansdepartementet anfører ”at det er forutsatt at det norske unntaket for finansielle tjenester skal avgrenses i lys av gjeldende

⁵⁸ Se Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftsplikten punkt 4.6.1. side 84 flg.

⁵⁹ Se Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftsplikten punkt 4.6.1 side 84 – 88.

rett i Danmark og Sverige”. Spørsmålet i saken var om 6. avgiftsdirektiv kunne fortolkes slik at tjenesteytelser levert til finansinstitusjoner og deres kunder var fritatt for merverdiavgiftsplikt.

Saken angår en edb sentral som utfører en rekke formidlingstjenester av finansielle tjenester. Edb sentralen anførte at alle deres tjenester var fritatt fra merverdiavgiftsplikt. De påberopte seg at deres tjenester skulle være avgiftsfrie.

Problemstillingen var nærmere bestemt om ”tjenesteytelser som leveres til pengeinstitusjoner og deres kunder, som opprettes med henblikk på å ivareta pengeinstitusjonenes felles interesser, er fritatt for moms når de pågjeldende ytelser bidrar til gjennomføring av betalingsoverføring, rådgivning om og handel med verdipapirer.” Det fremgår av Sparekassedommen ”at en komponent er nødvendig for å gjennomføre en fritatt transaksjon gir imidlertid ikke tilstrekkelig holdepunkt for at den pågjeldende ytelse er fritatt.” Eksempler på slike ”komponenter” er ytelser som kun omfatter teknisk eller elektronisk bistand og som utfører de vesentligste og spesifikke funksjoner i relasjon til den avgiftsfrie ytelsen. Dersom en ytelse skal anses å være en fritatt transaksjon må transaksjonen være særskilt, spesifikk og vesentlig for de fritatte transaksjoner.

EF - domstolen definerer i C – 349/96 Card Protection Plan dommen en ytelse som er sekundær i forhold til hovedytelse når den for kundene ikke utgjør et mål i seg selv, men kun er et middel til å utnytte tjenesteyterens hovedytelse på best mulig betingelser. En ytelse er sekundær når den for kunden ikke utgjør et mål i seg selv, men er et middel til å utnytte hovedytelsen på best mulig betingelser. Dette vil da ikke anses å være en omsetningstransaksjon.

5 Sammenheng mellom vilkårene levering og vederlag

5.1 Problemstilling og utgangspunkt

Ordlyden i mval. §3, "levering av varer *mot* vederlag" og "ytelse av tjenester mot vederlag" (min utheving), taler for at det er et krav til sammenheng mellom levering og vederlag.

Ordlyden i mval. §18: "Avgift beregnes av vederlaget *for* den avgiftspliktige omsetning" (min utheving), taler også for at det stilles krav til sammenheng mellom det som leveres/yttes og vederlaget.

Problemstillingen er hvilke krav som stilles til sammenhengen mellom levering og vederlag, for at det skal anses å være en avgiftspliktig omsetningstransaksjon.

Det kan i noen tilfeller være tvilsomt om det overhodet er ytet et vederlag for leveringen/ytelsen. Og hvis man kommer frem til at det er ytet et vederlag for leveringen/ytelsen må det vurderes hvorvidt det er tilstrekkelig sammenheng mellom leveringen/ytelsen og vederlaget.⁶⁰

5.2 Avtale som grunnlag for tilstrekkelig sammenheng mellom ytelse og vederlag

Høyesterett fastslo i Rt.1996 side 51 at hva som utgjør salg, respektive kjøp, må bedømmes ut fra privatrettens alminnelige regler. Det fremheves i dommen at det dokumentet som først er av interesse er avtalen som er inngått mellom INAS og IFAS.⁶¹ Privatrettens alminnelige regler tilsier at det er en forutsetning, for at det skal kunne sies å foreligge tilstrekkelig sammenheng mellom leveringen/ytelsen og vederlaget, at det foreligger et rettsforhold (muntlig, skriftlig eller faktisk) mellom partene, som betinger ytelse mot ytelse.⁶²

En skriftlig eller muntlig avtale er et mulig rettsgrunnlag som tilsier at det foreligger en rett og en plikt til ytelse og til vederlag mellom to parter. Avtale vil kunne være et

⁶⁰ Se Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftspligten punkt 5.1. side 112.

⁶¹ Se Rt. 1996 side 51, nærmere bestemt side 57 og 58 i dommen.

⁶² Se Knophs oversikt over norsk rett § 5 side 41-42.

tilstrekkelig rettsgrunnlag som tilsier at det er nødvendig direkte sammenheng mellom leveringen og vederlaget,⁶³ men det forutsetter en konkret vurdering av avtaleforholdet. Man må først ta stilling til om det forligger et avtaleforhold mellom partene, for så å ta stilling til om avtaleforholdet er av en slik karakter at det betinger en gjensidig utveksling av leveranse og vederlag.⁶⁴

Avtalen må som et utgangspunkt innebærer et krav om gjensidig utveksling av leveranse og vederlag, for at det skal kunne sies å foreligge tilstrekkelig nærhet mellom ytelsen og vederlaget. Det må fremgå av avtalen at ytelsen er forutsatt av et faktisk vederlag.⁶⁵

Dersom det ikke er et krav på gjenytelse, men hvor eventuell gjenytelse baseres på frivillighet, vil dette være et moment som taler for at det ikke foreligger en avtale mellom partene, jf. C – 16/93 Tolsma – dommen. En gatemusikant spilte for forbipasserende og ba om penger ved å rasle med en bøsse. Noen av de forbipasserende ga penger til gatemusikanten. Det var omtvistet hvorvidt man kunne hevde at det forelå et rettsforhold mellom de forbipasserende og gatemusikanten. I denne saken ble det også tatt stilling til hvilke krav som stilles til rettsforholdet, i form av avtale, for at det skal sies å foreligge tilstrekkelig sammenheng mellom ytelsen og vederlaget. Spørsmålet var om penger som de forbipasserende ga, skulle anses å være et vederlag som ble ytt, som en følge av en avtale mellom gatemusikanten og de forbipasserende. Den nasjonale domstol påberopte seg skikk og bruk som et mulig rettsgrunnlag for å hevde at det forelå rettsforhold mellom gatemusikanten og forbipasserende. EF - domstolen kom her frem til at det ikke forelå en avtale mellom gatemusikanten og de forbipasserende som ga penger, ettersom ytelsen av penger kun baserte seg på frivillighet og at de forbipasserende selv bestemte hvor mye de eventuelt ville yte. Det forelå heller ikke andre rettsgrunnlag som betinget krav på faktisk gjenytelse for musikken som ble ytet. Domstolen konkluderte med at det ikke var tilstrekkelig sammenheng mellom ytelsen i form av musikken og pengene som ble ytet for musikken av forbipasserende som en følge av manglende rettsforhold.

⁶³ Se Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftsplikten punkt 5.3.1.1. side 120 og C – 16/93, Tolsma – dommen.

⁶⁴ Se Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftsplikten punkt 5.3.1.1 side 121.

⁶⁵ Se Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftsplikten punkt 5.3.1.1 side 121 og C- 16/93, Tolsma - dommen

Dersom det foreligger et avtaleforhold mellom partene, hvor det er tatt forbehold om at det ikke er rett til å gå til sak mot selger om avtalens gyldighet, kan det likevel anses å være et rettsforhold som vil måtte karakteriseres som et omsetningsforhold som er avgiftspliktig. Det følger av C – 498/99, *Town og County Factors* - avgjørelsen fra EF-domstolen. Her var det omtvistet hvorvidt en avtale mellom spilledeltakere og arrangør, hvor det ble avtalt at spilledeltakerne ikke kunne gå til rettssak mot arrangøren, tilsa at det ikke forelå et rettsforhold som var av en slik karakter at det kunne anses å være et avgiftspliktig omsetningsforhold. Domstolen kom her frem til at det måtte anses å foreligge et rettsforhold mellom partene som tilsa at det var en omsetningstransaksjon, og det forelå en avgiftspliktig transaksjon. Domstolen la her vekt på hensynet til en effektiv gjennomføring av 6. momsdirektiv. Dersom man unnlot å anse dette som et omsetningsforhold ville dette trolig føre til andre liknende konkrete tilfeller hvor den avgiftspliktige ville prøve å unngå reglene. Hensynet til unndragelse var derfor også et viktig hensyn i vurderingen. Endelig fastslo domstolen at man ikke kunne anta at det ikke forelå et rettsforhold mellom partene ettersom det nettopp var en avtale som regulerte at spilledeltakerne ikke kunne gå til sak for domstolene for å få kravet sitt inndrevet.

5.3 Klar tilknytning

Det følger av MVA kommentaren at det kreves ”en klar tilknytning mellom ytelse og vederlag.”⁶⁶ Det kan ikke være tilstrekkelig at det er en viss sammenheng mellom ytelsen og vederlaget.”

Spørsmålet blir hva som ligger i begrepet ”klar tilknytning”.

Rt. 2004 side 738 er det problematisert hvorvidt ”det foreligger omsetning av reklametjenester – om det er inngått gjensidig bebyrdende avtaler”⁶⁷. I dette tilfellet ble det slått fast at det var en sammenheng mellom reklametjenester som ble ytet ved

⁶⁶ Se Gjems – Onstad og Kildal, MVA kommentaren side 35.

⁶⁷ Se Rt. 2004 side 738 punkt 34.

promoteringsvirksomheten og premiene som ble ytet til lytterne, og det ble ansett å være en omsetningstransaksjon.

Spørsmålet blir så om det ut fra denne dommen kan utledes generelle vurderingskriterier for hva som anses å være en klar tilknytning mellom levering og vederlag.

Avtalen var i dette tilfellet ikke et holdepunkt for at det var direkte sammenheng mellom levering og vederlag. Høyesterett kom frem til at det var tilstrekkelig sammenheng mellom reklametjenestene som ble ytet og premiene som annonsørene ytet direkte til lytterne, til tross for at noen av avtalen var stilltiende om hvorvidt premiene skulle anses å være en del av vederlaget for reklametjenesten. I realiteten måtte dette anses å være en del av vederlaget for reklametjenestene, selv om formaliteten ikke var tilstede i form av en avtale. Realiteten var en etablert praksis i bransjen for hva som ble ansett forventet at annonsørene skulle yte til tjenesteyter for reklametjenestene. Det generelle man kan trekk ut av denne dommen er at det ikke nødvendigvis er et krav til at det foreligger en formell avtale for at det skal anses å være klar tilknytning mellom levering og vederlag.

Et klart utgangspunkt for hva som utgjør tilstrekkelig sammenheng mellom en ytelse og et vederlag, er at det er inngått en avtale mellom partene som eksplisitt nevner hva som skal ytes av begge parter. Men dette er ikke et nødvendig vilkår, jf. P4 dommen,⁶⁸ for at det skal være en tilstrekkelig sammenheng mellom ytelsen og vederlaget. Det må også ses hen til andre mulige rettsgrunnlag, og ett av disse er hva som er realiteten i saken.

5.4 Ulike subjekter som yter vederlaget og som mottar ytelsen

Det kan være ulike subjekter som yter vederlaget og som skal ha motytelsen.⁶⁹

Spørsmålet blir da om det anses å foreligge tilstrekkelig sammenheng mellom ytelsen og vederlaget.

⁶⁸ Se Rt. 2004 side 738.

⁶⁹ Se Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftspligten punkt 5.3.1.1. side 122.

Det avgjørende vil være hvorvidt vederlaget er ytet for den ytelse som avtalen dreier seg om. Det kan foreligge direkte sammenheng mellom ytelsen og vederlaget, selv om det er forskjellige parter som har inngått avtalen og som er forpliktet i forhold til avtalen. Et eksempel på et tilfelle hvor det er forskjellige parter som mottar leveringen og som yter vederlaget, er noen former for tilskudd fra staten. Ytelse av offentlige tilskudd vil som utgangspunkt innebære at staten går inn med et tilskudd til tjenester som skal ytes til borgerne. I noen tilfeller stiller staten vilkår om hva som skal ytes, og i disse tilfellene vil det være en sammenheng mellom det som skal leveres og vederlaget, i form av offentlig tilskudd.

Her må man også spørre seg om det er tilstrekkelig tilknytning mellom leveringen og vederlaget.

Vurderingstemaet for hva som utgjør tilstrekkelig tilknytning er som tidligere drøftet hvorvidt det foreligger et rettsgrunnlag mellom partene, og hvorvidt det kan sies å være en "klar tilknytning" mellom leveransen og vederlaget. Kravet til at det foreligger et rettsforhold mellom partene må i dette tilfellet modifieres til at det er tilstrekkelig at det er et rettsforhold som betinger en ytelse mot et nærmere bestemt vederlag. Det er ikke et krav at de parter som har inngått rettsforholdet også må være debitor og kreditor til leveransen og vederlaget. Men det må trolig fremgå av rettsforholdet (muntlig, skriftlig eller faktisk) at det er en tredjemann som skal motta leveransen eller som skal yte vederlaget.

6 Avslutning

Avslutningsvis vil jeg gi en liten oppsummering av de fire kumulative vilkårene som må være oppfylt for en transaksjon skal være en omsetningstransaksjon i henhold til mval. §3.

Definisjonen av varer og tjenester fremgår av lovteksten, og et viktig utgangspunkt for tolkningen av lovteksten er forarbeidene til merverdiavgiftsreformen som presiserer at merverdiavgift skal være en generell avgift på forbruk.⁷⁰ Begrepene varer og tjenester bør derfor kunne tolkes vidt.

Vederlagsbegrepet har ingen definisjon i lovteksten. Avgjørende tolkningsfaktorer for dette vilkåret har vært teori og rettspraksis. Kvalitative krav til vederlagsbegrepet er at vederlaget må ha en reell økonomisk verdi. Som en følge av at det kun er omsetning innefor næringsvirksomhet som er avgiftspliktig, vil det kvantitativt være et krav til at omsetningen på sikt må ha fortjeneste som forutsetning. Videre taler domstolspraksis for at vederlagsbegrepet ikke har en entydig betydning innenfor avgiftsretten.⁷¹

Leveringsbegrepet relateres til ”privatrettens alminnelige regler om hva som er salg, respektive kjøp.”⁷² I forhold til varer vil leveringsbegrepet relatere seg til leveringsstedet, og for tjenester vil ytelsesbegrepet relatere seg til leveringstidspunktet. Utgangspunktet for gjennomføringsmetoder er tradisjonelt salg, hvor det ytes en vare mot en pengesum. Salget kan resultere i mangler og kjøper får da en rett til å gjøre misligholdsbeføyelser gjeldende. Spørsmålet blir om misligholdsbeføyelsene representerer en ny levering. Som et utgangspunkt vil gjennomføring av misligholdsbeføyelser ikke resultere i en ny leveranse.

Det siste vilkåret er at det er en sammenheng mellom levering og vederlag.

Utgangspunktet for en omsetningstransaksjon er at det foreligger et rettsforhold mellom partene som betinger en ytelse mot ytelse. Dette følger av privatrettens alminnelige prinsipper om hva som er kjøp og salg. Teori stiller et krav til ”klar tilknytning” mellom leveringen og vederlaget.⁷³

⁷⁰ Se Ot. Prp. Nr 2 (2000-2001) kapittel 1.

⁷¹ Se dom i Borgarting lagmannsrett av 7. april 1997.

⁷² Se Rt. 1996 side 51, nærmere bestemt side 57 i dommen.

⁷³ Se Gjems- Onstad og Kildal, MVA kommentaren side 35.

I denne vurderingen vil en tolkning av rettsforholdet være avgjørende, og man må søke å finne hva det reelle rettsforholdet tilsier⁷⁴.

⁷⁴ Se Rt. 2004 side 738.

7 Litteraturliste

Teori:

Erik Boe, Innføring i juss, juridisk tenkning og rettskildelære (1996)

Ole Gjems- Onstad og Tor S. Kildal, MVA kommentaren, 2.utgave

Ole Gjems – Onstad og Tor S. Kildal, Lærebok i merverdiavgift (1995)

Skattedirektoratets håndbøker, Merverdiavgiftshåndboken 2. utgave

Dennis Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftsplikten, 2003

Thor Falkanger, Tvangsfullbyrdelse, Et kompendium, Universitetsforlaget 2. utgave august 2000

Erling Selvig og Viggo Hagstrøm, Kontraktsrett til studiebruk hefte 2, Hustrykkeriet Juridisk Fakultet Oslo 2000

Johs. Andenæs, Statsforfatningen i Norge, Thano Aschehoug Oslo, 1998

Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, 4. utgave Universitetsforlaget 2001

Kåre Lilleholt, Knophs oversikt over Norges rett, ellefte utgave Universitetsforlaget Oslo 1998

Forarbeider:

Ot. Prp. Nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift. (Merverdiavgiftsreformen 2001)

inst. O. nr 24 (2000-2001) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift mv. (Merverdiavgiftsreformen 2001)

Lovregister:

Lov om merverdiavgift 19. juni 1969 nr. 66

Lov om kjøp 13. mai 1988 nr. 27

Lov om pant 8. februar 1980 nr. 2

Lov om tvangsfullbyrdelse og midlertidig sikring 26. juni 1992 nr. 86

Forskrifter:

Forskrift nr. 18 om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven, 20. desember 1969 nr. 1

Finansdepartementets tolkningsuttalelser:

- Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsunntaket for omsetning av finansielle tjenester.
- Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i forhold til forskningstjenester.

EU rettslig kilder:

Rådets sjette direktiv av 17. mai 1977 (77/388/EØF)

Praksis fra EF-domstolen, fra webesiden: <http://curia.eu.int/da/index.htm>

C-409/98, Mirror Group plc.

C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (CA)

C-285/95, Julius Fillibeck Soehne

C-320/88, Safe

C-185/01, Auto Lease

C-269/86, Mol

C-343/89, Max Witzerman

C-3/97, Goodwin & Unstead

C-349/96, Card Protection Plan

C-16/93, Tolsma

C-498/99, Town & County Factors

C-102/86 Apple and Pear Development Council

Domsregister:

Rt. 2004 side 738, "P4-dommen"

Rt. 1996 side 51, "Intersport dommen"

Rt. 2002 side 1469, "Eksakt Regnskap dommen"

Rt. 1975 side 630

Borgarting lagmannsrett dom 7. april 1997

Oslo tingrett dom 7. juli 2003

Elektroniske dokumenter:

<http://www.odin.no/fin/norsk/bn.html>

Personer som har bidratt med gjennomlesing og kommentarer:

Bente Halvorsen, skattejurist Oslo likningskontor

