



Handelshøyskolen BI

MAN 30721 Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	03-02-2021 09:00	Termin:	202120
Sluttdato:	10-12-2021 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202120 20022 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Anne Paula Hamstad

Informasjon fra deltaker

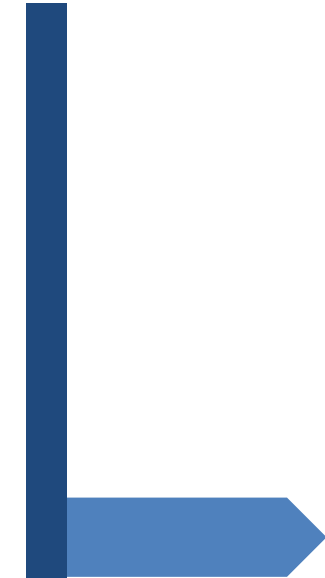
Tittel *:	Merverdiavgift på sammensatte ytelser
Navn på veileder *:	Eivind Furuseth

**Inneholder besvarelsen
konfidensielt
materiale?:** Nei

**Kan besvarelsen
offentliggjøres?:** Ja

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 1
Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe



Avsluttende oppgave
ved Handelshøyskolen BI

- Merverdiavgift på sammensatte
ytelser -

Eksamenskode og navn:
MAN 3074 – Avsluttende oppgave. Executive Master of
Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Utleveringsdato:
03.02.2021

Innleveringsdato:
10.12.2021

Stuedsted:
BI Oslo



Innholdsfortegnelse

INNHALDSFORTEGNELSE	0
1 INNLEDNING	2
1.1 TEMA OG AKTUALITET	2
1.2 PROBLEMSTILLING	2
1.3 BEGREPSAVKLARING.....	3
2 HOVEDDEL	4
2.1 GENERELT	4
2.2 HVA GÅR EU-DOMSTOLENS HOVEDYTELSLÆRE UT PÅ?	5
2.2.1 C-349/96 Card Protection Plan (CPP).....	6
2.2.2 C-435/05 Volker Ludwig	7
2.2.3 C-41/04 Levob	8
2.2.4 C-44/11 Deutsche Bank	9
2.2.5 Oppsummering EU-dommene.....	10
2.2.6 Alternative tilknytningsvurderinger – Hovedytelse/sekundær ytelse	11
2.2.7 Alternative tilknytningsvurderinger – Nært forbundet.....	12
2.2.8 Klassifisering av avgiftsstatus	14
2.2.9 Oppsummering av hovedytelseslæren i EUs avgiftsrett.....	15
2.3 GJELDER EU-DOMSTOLENS HOVEDYTELSLÆRE I NORSK MERVERDIAVGIFTSRETT?.....	15
2.3.1 Rt-2009-1632-A ABG Sundal Collier/Carnegie	18
2.3.2 Rt-2014-486-A Polaris Media.....	20
2.3.3 Rt-2004-2000-A Geelmuyden.Kiese.....	20
2.3.4 Rt-2006-396-A Møller Vest.....	21
2.3.5 Rt-2012-1547-A Norwegian Claims Link.....	22
2.4 ER EU-DOMSTOLENS HOVEDYTELSLÆRE ET SELVSTENDIG RETTSLIG GRUNNLAG FOR SMITTE I NORSK MERVERDIAVGIFTSRETT?	23
2.4.1 Kan avgiftspliktige elementer bli unntatt og motsatt?.....	25
2.4.2 Hovedytelseslærens rekkevidde i norsk mva-rett innenfor mval. § 3-6	26
2.4.3 Hovedytelseslærens rekkevidde i norsk mva-rett utenfor mval. § 3-6	26
2.4.4 Oppsummering av sammensatte ytelser i norsk merverdiavgiftsrett.....	28
3 OPPSUMMERING	31
LITTERATURLISTE	33

1 Innledning

1.1 Tema og aktualitet

Tema for oppgaven er den merverdiavgiftsmessige behandlingen av sammensatte ytelser.

Består ytelsen av flere selvstendige omsetningsobjekter, skal de behandles hver for seg med hver sin avgiftsstatus. Hvis ytelsen er ett og samme omsetningsobjekt der alle elementene, til tross for at de har ulik avgiftsstatus i utgangspunktet, skal ha den samme avgiftsstatusen, står vi overfor en smitte i en eller annen retning. Enten i at noe avgiftspliktig blir avgiftsunntatt eller at noe avgiftsunntatt blir avgiftspliktig.

I EU-retten vurderes sammensatte ytelser etter en hovedytelseslære som er utviklet av EU-domstolen. I oppgaven vil du få se mer om EU-domstolens vurderinger av sammensatte ytelser og hva hovedytelseslæren går ut på.

Videre vil jeg se på hvorvidt denne hovedytelseslæren er gjeldende rett i Norge, om det er den samme lære som anvendes i EU, og hvorvidt det er rettslig grunnlag for å anvende EU-rettens lære i norsk rett både på området for finansielle tjenester, og generelt i norsk avgiftsrett.

Når det gjelder bruken av hovedytelseslæren i norsk rett kan det allerede nå konstateres at denne enten er hentet direkte fra EU-retten, eller i det minste er tungt inspirert derfra. I en oppgave som tar sikte på å avklare eksistensen av, og den eventuelle rekkevidden av læren i norsk rett, blir det nødvendig også å avklare rettstilstanden i EU.

1.2 Problemstilling

Det jeg ønsker å se mer på i min besvarelse er om vederlaget for transaksjonen ved sammensatte ytelser skal splittes på de ulike avgiftsstatusene, eller om den sammensatte ytelsen i sin helhet skal ha samme avgiftsstatus.

Hvordan skal denne problemstillingen vurderes rettslig? Her er det stor rettsusikkerhet og sprikende uttalelser i retts- og forvaltningspraksis. Ofte snakkes det om at dette må løses ut ifra en hovedytelseslære. Men uttrykket hovedytelse brukes på mange forskjellige måter og det kan oppstå begrepsforvirring. Er det en bevisvurdering der tema er å finne det mest sentrale i ytelsen?

Kjernen i problemstillingen er når to eller flere ytelser med forskjellig avgiftskarakter likevel må behandles samlet. EU-retten ser på hovedytelse etter ulike tilknytninger, mens det i norsk rett ser ut til kun å være en tilknytning. Dette skal jeg belyse mer i oppgaven min.

1.3 Begrepsavklaring

Før jeg går videre i besvarelsen min ønsker jeg kort å gi en avklaring på de ulike begrepene jeg benytter i oppgaven.

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

En «sammensatt ytelse» er en transaksjon som inneholder flere «elementer» med «ulik avgiftsstatus», men som i noen tilfeller omsettes på en slik måte at det oppstår en sammenheng mellom dem, som gjør at de ved beregningen av merverdiavgift behandles som én sammensatt ytelse. Med flere «elementer» menes flere varer og/eller flere tjenester og med «ulik avgiftsstatus» menes at det kan være ulike satser, fritak og/eller unntak av merverdiavgift.

«Delytelse» er en ytelse som er den del av en sammensatt ytelse.

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

«Sekundærytelse» brukes i sammenheng med «hovedytelse» der denne sekundære ytelsen(e) er de(n) ytelsen(e) som er underordnet den andre ytelsen (hovedytelsen).

2 Hoveddel

2.1 Generelt

Utgangspunktet i merverdiavgiftsretten er at omsetning av varer og tjenester skal avgiftsberegnes med ordinær sats, med vederlaget som avgiftsgrunnlag, se merverdiavgiftsloven §§ 3-1, 4-1 og 5-1. Det er gitt en rekke unntak fra dette utgangspunktet, i form av unntak fra avgiftsplikt, reduserte satser og fritak for merverdiavgift, jf. §§ 3-2 flg. og bestemmelser i lovens kapittel 5 og 6. Unntakene fra avgiftsplikt, de reduserte satsene og fritakene er også definert ved å gjelde omsetning mv. av nærmere spesifiserte varer og tjenester. Omsetning er «levering av varer og tjenester mot vederlag», jf. § 1-3 første ledd bokstav a.

Det ble innført generell avgiftsplikt på tjenester ved merverdiavgiftsreformen i 2001. Før merverdiavgiftsreformen var hovedregelen at det var avgiftsplikt på omsetning av varer, samt enkelte tjenester som var særskilt nevnt i loven. Ved merverdiavgiftsreformen ble det også innført unntak fra avgiftsplikt for en del tjenester, jf. mval. kapittel 3. Unntak fra avgiftsplikt betyr at de unntatte tjenestene ikke skal avgiftsberegnes. Unntak medfører også at virksomheten ikke har rett til fradrag for inngående avgift som vedrører den unntatte omsetningen.

Ved omsetning av varer og tjenester må det vurderes om det omsettes en avgiftspliktig vare/tjeneste, eller om omsetningen er unntatt eller fritatt. Spesielt for tjenester kan dette føre til store avgrensingsproblemer. Mange tjenester er nært beslektet, og det kan være vanskelig å avgjøre om det for eksempel utføres en rådgivningstjeneste, som er avgiftspliktig etter mval § 3-1, eller en finansiell tjeneste, som er unntatt fra avgiftsplikt, jf. mval § 3-6.

Lovens ordlyd og system tilsier at spørsmål om en omsetning omfattes av loven, og eventuelt med hvilken sats, som det klare utgangspunkt nødvendiggjør

vurderinger av hva som er omsatt, det vil si at omsetningsobjektet defineres. En side av dette er at der det samlet eller i sammenheng leveres to eller flere ytelser med ulik avgiftsstatus, må det tas stilling til om ytelsene skal avgiftsbehandles samlet eller om ytelsene skal avgiftsbehandles hver for seg.

Vurderingene av hva som utgjør omsetningsobjektet, kan lede til samlet avgiftsbehandling av ytelser som hver for seg ville hatt ulik avgiftsstatus. Videre kan det i enkelte tilfeller være grunnlag for samlet avgiftsbehandling av ulike ytelser etter en ulovfestet hovedytelseslære.

I flere høyesterettsdommer er det lagt til grunn at det ved omsetning av sammensatte ytelser skal beregnes merverdiavgift med samme sats for hele vederlaget. Med dette menes at ytelsen ikke skal splittes opp og det skal ikke beregnes merverdiavgift for hver enkelt del av ytelsen selv om det teknisk er mulig. Det må derfor i slike saker avgjøres hva som er en sammensatt ytelse, og hva som bestemmer hvilken avgiftssats som skal benyttes.

I de saker der høyesterett skal ta stilling til hvordan man skal beregne merverdiavgift på sammensatte ytelser, har de sett på praksis fra EU-retten.

2.2 Hva går EU-domstolens hovedytelseslære ut på?

I EU blir merverdiavgift regulert gjennom Merverdiavgiftsdirektivet (Rådskonklusjon 2006/112/EU). Direktivet åpner for at ytelser kan ilegges ulike merverdiavgiftssatser, og det kan innvilges unntak og fritak fra merverdiavgift, slik som i norsk merverdiavgiftsrett. I EU-retten oppstår det også spørsmål om ytelser med ulik merverdiavgiftssats som omsettes samlet skal anses som flere enkeltstående ytelser, eller om de skal behandles som én sammensatt ytelse ved beregningen av merverdiavgift. Merverdiavgiftsdirektivet regulerer ikke spørsmålet. EU-domstolen har i stedet utviklet vurderingstemaer for vurderingen av samlede leveranser av ytelser gjennom sin praksis.

En rekke dommer fra EU-domstolen omhandler hovedytelseslæren, blant annet disse:

- CPP-dommen, (C-349/96 – 25. februar 1999)
- Levob-dommen, (C-41/04 – 27. oktober 2005)
- Volker Ludwig-dommen, (C-435/05 – 21. juni 2007)
- Deutsche Bank-dommen, (C-44/11 – 19. juli 2012)

Disse dommene er veldig likt formulert og viser på forskjellige måter hvordan EU bruker denne hovedytelseslæren.

2.2.1 C-349/96 Card Protection Plan (CPP)

Den første dommen der EU-retten tar stilling til spørsmålet om hovedytelseslæren på et generelt nivå, er sak C-349/96 Card Protection Plan (CPP). Her stiller EU-domstolen noen generelle vurderingstemaer for den konkrete vurderingen som må foretas for å avgjøre om ytelser som omsettes samlet skal anses som flere selvstendige ytelser eller som én sammensatt ytelse.

I utgangspunktet mener også EU-domstolen at hver ytelse som omsettes skal anses for å være selvstendig og uavhengig, jf. Rådskonklusjon 77/388/EF av 17. mai 1977 (Sjette momsdirektiv) artikkel 2 første ledd. Men sier også at ytelser som i økonomisk henseende anses å være én ytelse, ikke kunstig må deles opp.

CPP tilbød kredittkortkunder en sikkerhetspakke som delvis bestod av avgiftspliktige tjenester, deriblant kortregistrering, og delvis et forsikringselement som var unntatt avgift etter Sjette momsdirektiv artikkel 13 punkt B bokstav a.

Ett av spørsmålene i saken var om de to tjenestene skulle anses som en sammensatt ytelse, eller to separate ytelser. I dommen uttales det at når en transaksjon består av en gruppe omstendigheter og handlinger, skal det først og fremst tas hensyn til samtlige omstendigheter ved den aktuelle transaksjonen, jf. avsnitt 28. I den sammenheng skal det undersøkes hva som særlig karakteriserer den aktuelle transaksjon, og om det leveres flere uavhengige hovedytelser eller en enkelt ytelse.

Domstolen fastslo at de viktigste utgangspunktene for denne vurderingen var at (1) *«every supply of a service must normally be regarded as distinct and independent»*, men at (2) *«a supply which comprises a single service from an economic point of view should not be artificially split so as not to distort the functioning of the VAT system»*, jf. avsnitt 29. Disse utgangspunktene samsvarer med prinsippene i norsk avgiftsrett. CPP-dommen konstaterer at en ytelse generelt må anses som en sammensatt ytelse dersom det kan identifiseres en hovedytelse.

Videre uttaler domstolen om identifiseringen at *«[a] service must be regarded as ancillary to a principal service if it does not constitute for customers an aim in itself, but a means of better enjoying the principal service supplied»*, jf. avsnitt 30. Vurderingen beror dermed på om en delytelse ikke utgjør et mål i seg selv for en gjennomsnittlig kunde. Hvis ytelsen ikke utgjør et mål i seg selv, skal den anses som underordnet og følge avgiftsbehandlingen av hovedytelsen.

Vurderingen av om en ytelse utgjør et mål i seg selv for en gjennomsnittskunde er én fremgangsmåte for å avgjøre om ytelsen er en selvstendig hovedytelse.

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

CPP-dommen er fulgt opp i en rekke avgjørelser fra EU-retten, blant annet Volker Ludwig-dommen.

2.2.2 C-435/05 Volker Ludwig

C-453/05 Volker Ludwig omhandlet hvorvidt låneformidling og rådgivningen i forbindelse med formidlingen skulle anses som en sammensatt ytelse. Volker Ludwig drev med agenturavtale for Deutsche Vermögensberatung (DVAG), og ga i den forbindelse mulige lånekunder finansiell rådgivning. Rådgivningen gikk ut på å analysere kundenes økonomiske situasjon, og deretter foreslå adekvate låneprodukter fra DVAG.

Denne typen rådgivning er en avgiftspliktig tjeneste etter EU-retten. Rådgivningens formål var å formidle kunden riktig lån. Låneformidling er en unntatt tjeneste etter Sjette momsdirektiv art. 13 punkt B bokstav d) nr. 1.

Dommen viser til CPP-dommen om hva som skal til for at en ytelse anses som sammensatt, og til tidligere praksis i CPP-dommen og andre dommer i forbindelse med vilkårene for hovedytelseslæren. Disse vilkårene redegjøres for i avsnitt 17 og 18, som også er henvist til i Sundal Collier-dommen (se senere i oppgaven).

EU-retten kom frem til at det måtte legges vekt på at

- (1) kun låneformidlingen ga Volker Ludwig honorar, og at
- (2) kundenes formål med å oppsøke Volker Ludwig var låneformidlingen, jf. avsnitt 19.

Sistnevnte moment er ikke nytt, jf. vurderingstemaene for identifikasjon av hovedytelser i CPP-dommen. Volker Ludwig-dommen tilfører imidlertid hovedytelseslæren at det er et tungtveiende argument for at en formidlingstjeneste må anses som hovedytelsen dersom formidlingen er et vilkår for honorar.

2.2.3 C-41/04 Levob

Som en forlengelse av hovedytelseslæren presiserte EU-retten i C-41/04 Levob at en ytelse bestående av flere delytelser kan anses som en sammensatt ytelse selv om det ikke kan identifiseres en hovedytelse. Levob-dommen gjaldt levering av allerede utviklet dataprogram, og etterfølgende tilpasninger av programmet til Levobs forsikringsvirksomhet.

Et av spørsmålene i saken var om utviklingen og tilpasningen skulle anses som én sammensatt ytelse, og hvorvidt det i så fall var en tjenesteytelse eller en vare. Ytelsene ble levert av samme selskap, og EU-retten kom frem til at disse ytelsene måtte anses som en sammensatt ytelse som ville være kunstig å dele opp.

Begrunnelsen var at det ville være kunstig å legge til grunn at Levob først anskaffet et dataprogram uten funksjonalitet for deres virksomhet, og deretter anskaffet tilpasningene som gjorde programmet funksjonelt. EU-domstolen konstaterte så at karakteriseringen av ytelsen måtte bero på hvilke omstendigheter ved ytelsen som var fremtredende. Det ble i denne forbindelse uttalt at de relevante momentene var betydningen tilpasningen av programmet hadde for kjøpers virksomhet, samt omfanget av, varigheten av og omkostningene ved tilpasningene. Basert på disse momentene kom EU-retten frem til at hele ytelsen måtte anses som en tjeneste.

At det ikke alltid må identifiseres en hovedytelse, kommer frem av prinsippet som kommer til uttrykk i avsnitt 22 i dommen:

«The same is true where two or more elements or acts supplied by the taxable person to the customer, being a typical consumer, are so closely linked that they form, objectively, a single, indivisible economic supply, which it would be artificial to split. »

Uttalelsen er en presisering av prinsippet som blant annet kommer frem av CPP-dommen, jf. punkt 2.2.1, at ytelser ikke skal deles opp dersom det er kunstig i et økonomisk perspektiv. I lys av at det er tale om en helhetsvurdering må vurderingstemaet etter Levob-dommen ses som en annen fremgangsmåte for å komme frem til om ytelser skal anses som en sammensatt ytelse.

2.2.4 C-44/11 Deutsche Bank

I C-44/11 Deutsche Bank ble læren fra Levob fulgt opp. Saken gjaldt verdipapirforvaltning for bankens kunder. I forbindelse med forvaltningen leverte banken to ytelser: Analyse av og overvåkning av kundens formue, og beslutninger om kjøp og salg av verdipapirer.

EU-retten kom frem til at ytelsene i denne forbindelse var sammensatte, men at de var avhengig av hverandre og at det dermed ikke kunne identifiseres en hovedytelse. Ytelsen bedømt i sin helhet var verken omfattet av unntaket for

verdipapirhandel i Sjette momsdirektiv art. 135 (1) bokstav f, eller unntaket for forvaltning av investeringsforeninger i art. 135 (1) bokstav g.

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

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

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

2.2.5 Oppsummering EU-dommene

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

Deutsche Bank-dommen viser også viktigheten av å skille mellom vurderingen av hva som skal anses som en sammensatt ytelse, og hva som bestemmer avgiftsplikten. Etter hovedytelseslæren slik den kommer frem i CPP-dommen, anses ytelsen sammensatt fordi det identifiseres en hovedytelse. Ytelsen karakteriseres dermed også av hovedytelsen, som blir bestemmende for avgiftsplikten.

Dersom det ikke identifiseres en hovedytelse, er det imidlertid ikke nødvendig å ta stilling til hva som i hovedsak karakteriserer ytelsen i relasjon til unntakene i loven. Spørsmålet blir heller om den ytelsen vi står ovenfor er omfattet av det aktuelle unntaket.

2.2.6 Alternative tilknytningsvurderinger – Hovedytelse/sekundær ytelse

For å se mer på hva EU-domstolens hovedytelseslære går ut på kan vi ta utgangspunkt i det som blir sagt i Levob-dommen avsnitt 20:

«Når henses til de to omstændigheder, dels at det følger af sjette direktivs artikel 2, stk. 1, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, dels at transaktionen, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng, må det således for det første undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om den afgiftspligtige person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere særskilte hovedydelse eller en enkelt ydelse (jf. analogt CPPdommen, præmis 29).»

Utgangspunktene fra bl.a. Levob avsnitt 20 innebærer at sammensatte ytelser skal i hovedsak splittes, men samtidig understreker domstolen at ytelser ikke kunstig må deles opp.

Der ytelsene må ses under ett sier domstolen er aktuelt i to situasjoner, jf. bl.a. Levob i avsnitt 21 og i 22. Ved vurderingen skal det *«tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion»*, jf. bl.a. CPP avsnitt 28 og

Levob avsnitt 19. Det er ikke avgjørende at det er fakturert en samlet pris og heller ikke avgjørende at det er særskilte vederlag, jf. CPP avsnitt 31 og Levob avsnitt 25. Det som er avgjørende er en helhetlig realitetsvurdering.

Dette hovedytelses-synspunktet er blant annet nevnt i Levob-dommen avsnitt 21:

«Domstolen har herved fastslået, at der foreligger en enkelt ydelse, navnlig i det tilfælde, hvor et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedleveringen, mens omvendt et eller nogle elementer skal anses for sekundære ydelser, der er afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen.»

Og er nærmere presisert i CPP-dommen avsnitt 30:

«En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunden udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser [...]».

Ut ifra disse synspunktene ser det ut til å være en to trinns-vurdering om sammensatte ytelser skal behandles etter hovedytelseslæren. Vi har en sammensatt ydelse, der en først må vurdere hvilke(t) element(er) som er kundens mål, altså identifisere "hovedytelsen(e)" ut fra "en gennemsnitsforbruger". Og når vi har identifisert hvilke elementer som er kundens mål, må man vurdere om ett eller flere av de andre elementene bare er middel til å utnytte hovedytelsen, i så fall er de sekundære ytelser.

Det er dette som ligger i EU-rettens bruk av hovedytelse og sekundære ytelser; det må til en kvalifisert tilknytningsvurdering med utgangspunkt i hva som er kundens mål med leveransen.

2.2.7 Alternative tilknytningsvurderinger – Nært forbundet

I de tilfeller der en har med flere ytelser som ikke kan sies å være subsidiære i forhold til hverandre, må en se hen til om de allikevel kan sies å ha en slik nær sammenheng at de må vurderes sammen. Etter EU-rettens praksis vil dette måtte bero på en konkret vurdering av hvorvidt det fremstår for gjennomsnittsforbrukeren som en samlet ydelse. Her må alle omstendigheter ved transaksjonen trekkes inn. Særlig vil en fort måtte komme til at det er tale om en

nært forbundet ytelse der hvor de forskjellige elementene er nødvendige og integrerte i hverandre.

I situasjoner der elementene er så «nært forbundet» at de ikke kunstig må deles opp er første gang uttalt i Levob avsnitt 22:

«Det forholder sig på samme måde, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkel udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.»

Dette er gjentatt i flere dommer som har kommet etter Levob-dommen. Denne situasjonen vil være anvendelig når ikke bare ett enkelt element i transaksjonen er mål for kunden, men der flere ytelser til sammen er målet for kunden. Deutsche Bank avsnitt 27 illustrerer anvendelsesområdet:

"Ved den i hovedsagen omhandlede porteføljeforvaltning er disse to elementer (som bestod av avgiftsunntatt omsetning av verdipapirer og avgiftspliktig analyse/formuesovervåkning) således ikke blot uadskillelige, men de må derudover sidestilles. De er således begge nødvendige for leveringen af den samlede ydelse, således at det ikke er muligt at anse det ene for at være hovedydelsen og det andet for at være en sekundær ydelse."

En mer objektiv tilknytningsvurdering kan være å se hva en gjennomsnittlig kunde søker i kombinasjon av ytelsene, jf. Deutsche Bank avsnitt 25. Her så de på hvor nært ytelsene var forbundet. Det at ytelsene kunne vært levert hver for seg, var likevel ikke avgjørende, jf. Deutsche Bank avsnitt 24.

Denne situasjonen som oppstår ved nært forbundet ytelser, at den ene ytelsens avgiftsstatus også blir gjeldende for den andre ytelsens avgiftsbehandling selv om de egentlig kan splittes, er anvendt i bl.a. Levob-dommen og Deutsche Bank-dommen

2.2.8 *Klassifisering av avgiftsstatus*

Ingen av de to vurderingstemaene i Levob-dommen avsnitt 21-22 reiser spørsmål om hva som er den mest dominerende eller mest fremtredende ytelsen. Det er snakk om to ulike tilknytningsvurderinger, som muligens kan gli noe over i hverandre. Det ser ut som at der kunden har ett mål vil situasjonen om hovedytelse/sekundærytelse bli aktuell, mens der kunden har flere mål vil situasjonen om nært forbundet være aktuell.

Når man har konkludert med at flere elementer skal ses som en ytelse, enten som en hovedytelse/sekundærytelse eller nær forbundet ytelse, og ha samme avgiftsstatus på hele den sammensatte ytelsen, må man klassifisere hvilken avgiftsstatus den sammensatte ytelsen skal ha. Det vil bli spørsmål om omsetningsobjektet skal være avgiftsunntatt eller avgiftspliktig og evt med hvilken sats.

I hovedytelse/sekundær- situasjonen, jf. Levob avsnitt 21 vil det være hovedytelsen som bestemmer hvilken avgiftsstatus som gjelder.

I nært forbundet-situasjonen, jf. Levob avsnitt 22 der flere ytelser er mål for kunden, vil det bli aktuelt å se på en konkret og skjønnsmessig helhetsvurdering. Se på hva som er «*de fremherskende omstændigheder ved ydelsen*», jf. Levob avsnitt 27-28. De momenter som vil være aktuelle er bl.a. hvilken betydning, hvilket omfang, varigheten og omkostninger ytelsen(e) har. EU-domstolen uttaler eksempelvis i Deutsche Bank-dommen at avgifts nøytralitet må ivaretas og eventuelle avgiftsunntak skal tolkes strengt.

Det er så å si umulig å lage en fasit på hvordan slike sammensatte ytelser skal behandles avgiftsmessig - det må til konkrete vurderingen i hver enkelt sak, jf. CPP-dommen avsnitt 27: «*Det skal desuden nævnes, at det som følge af de kommersielle transaktioners forskjellighed er umuligt at give et udtømmende svar på, hvorledes problemet skal løses i hvert enkelt tilfælde.*»

EU-domstolen uttalte i Levob-dommen angående forholdet mellom EU-domstolen og de nasjonale domstolene at det er «*de nasjonale domstoler som har*

ansvaret for å avgjøre hvert "specifikt tilfælde"», jf. Levob avsnitt 23, mens EU-domstolen skal avklare «alle de momenter, der angår fortolkning af fællesskabsretten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af de sager, som verserer for denne». Dette kan derfor gi ulik praksis fra land til land om hvordan klassifiseringen av avgiftsstatusen på den sammensatte ytelsen blir.

2.2.9 Oppsummering av hovedytelseslæren i EUs avgiftsrett

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

- Enhver ytelse skal i utgangspunktet behandles som en uavhengig ytelse, men
- ytelser som økonomisk sett utgjør en sammensatt ytelse, skal ikke kunstig splittes.
- Dersom det kan identifiseres én hovedytelse med sekundære ytelser, skal de anses som en sammensatt ytelse, eller
- dersom ytelsene objektivt sett er så nært forbundet at de utgjør én økonomisk ytelse, skal de anses som en sammensatt ytelse.
- Hva som anses som hovedytelser og nært forbundne ytelser avgjøres utfra en objektiv vurdering fra en gjennomsnittlig kundes ståsted.
- En ytelse anses kun som sekundær dersom den ikke utgjør et mål i seg selv for gjennomsnittskunden.
- Avtalen mellom partene har kun betydning som moment og er ikke avgjørende.
- Det som blir avgjørende i alle tilfeller der man skal anvende hovedytelseslæren er at det må en konkret vurdering til.

2.3 Gjelder EU-domstolens hovedytelseslære i norsk merverdiavgiftsrett?

Nå har vi sett på EU-domstolens behandling av sammensatte ytelser og jeg vil videre se på om denne hovedytelseslæren gjelder i norsk merverdiavgiftsrett. Hvis

den gjelder; hvor langt gjelder den, og i den grad den eventuelt ikke gjelder; hva gjelder da.

Merverdiavgiftsretten er ikke en del av EØS-retten, men praksis fra EU-retten vil likevel ha betydning rettslig sett i tre situasjoner:

(1) Merverdiavgiftsreglene må ikke stride mot EØS-avtalen, jf. reglene om de fire friheter og statsstøtteregulverket, jf. EØS-loven § 2 der EØS avtalen har forrang foran annen lovgivning og også da forrang foran merverdiavgiftsloven.

(2) Når lovgiver har gitt klart uttrykk for at det skal skje en frivillig harmonisering. I Norge er dette gjort for unntaket for finansielle tjenester. Det betyr ikke at EU-retten gjelder fullt ut på dette området, men at EU-domstolens praksis og dens overordnede tolkningsprinsipper vil ha stor betydning ved tolkning av dette unntaket, jf. Rt-2009-1632-A ABG Sundal Collier avsnitt 34, «*Det er praksis ved EU-domstolen som vil få størst betydning for forståelsen av det tilsvarende avgiftsunntak i Norge. Dette må særlig være tilfellet når det på dette området har vist seg vanskelig å etablere en ensartet praksis i EU-landene. Det som da særlig vil ha interesse er de mer overordnede tolkningsprinsipper som EU-domstolen har etablert.*»

(3) For å unngå dobbelt avgiftsbelastning. Dette vil være et vesentlig hensyn ved fortolkningen hvis man har en gitt situasjon hvor en avgiftsplikt i Norge også har gitt avgiftsplikt i EU. Da vil det være hensyn i fortolkningen å tale for å ikke ha avgiftsplikt i Norge, jf. Rt-2012-1547-A Norwegian Claims Link avsnitt 44. «*Det er på det rene at hensynet til å unngå dobbel avgiftsbelastning er vesentlig ved fortolkningen av det norske regelverket, og at dette kan tilsi en tolkning i overensstemmelse med kriteriene i EU selv om merverdiavgiften ikke omfattes av EØS-avtalen.*» Dette er ingen fast regel, men et vesentlig hensyn, sier Høyesterett.

Ut over disse tre hensynene har ikke EU-retten nevneverdig betydning som rettskilde i norsk merverdiavgiftsrett. Dette er blant annet nevnt i Rt-2012-1547-A Norwegian Claims Link avsnitt 34; *«avgiftsretten er ikke en del av EØS-retten og det er heller ikke fra regjeringen eller Stortingets side gitt uttrykk for at det skal skje en frivillig harmonisering. Saken må derfor avgjøres på grunnlag av de norske bestemmelsene på området.»* Denne saken gjaldt grenseoverskridende transaksjoner, men høyesterett så ikke på EU-retten i behandling av denne saken.

Argumentasjonen i EU-rettens praksis kan likevel ha overbevisningskraft. Etter gjeldende rett kan dette lede til en viss faktisk påvirkning gjennom praksis, men EU-retten virker da ikke som en selvstendig rettskilde og argumentasjonen fra EU-retten må knyttes til norske rettskilder. Det er først og fremst ved regelverksutvikling at EU-rettens løsninger vil kunne ha påvirkning på norsk rett.

Utgangspunktet i norsk rett ved sammensatte ytelser er at sammensatte ytelser skal splittes, f.eks. kjøper en overnatting på hotell som er inkludert frokost, skal de to tjenestene splittes, der overnattingen skal beregnes med lav sats og frokosten med høy sats. Dette følger av unntakene i merverdiavgiftsloven sammenholdt med mval. § 4-1 første ledd: *«Ved omsetning av varer og tjenester er beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften vederlaget, herunder tilskudd som utgjør en del av prisen på varen eller tjenesten.»* Det er vederlaget man må se på, altså hva som er betalt for varen eller tjenesten. Dette henger også sammen med kravene til salgsdokument som bygger på en forutsetning om splitting i bokføringsforskriften § 5-1-5, *«Avgiftspliktig og avgiftsfritt salg, salg som nevnt i § 5-1-1 nr. 7, samt salg som er unntatt merverdiavgiftsloven etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 3, skal fremgå hver for seg og summeres særskilt. Det samme gjelder dersom avgiftspliktig omsetning avgiftsberegnes etter forskjellige satser.»*

Men som vi skal se på i noen saker under, har også Høyesterett i Norge konkludert med EU-rettens praksis som gjelder hovedytelseslæren.

2.3.1 Rt-2009-1632-A ABG Sundal Collier/Carnegie

Høyesterett ser ut til for første gang å legge hovedytelseslæren til grunn for resultatet i Rt. 2009 s. 1632 ABG Sundal Collier/Carnegie. Dommen er avgitt med dissens 3-2, men dissensen berører ikke flertallets forståelse av hovedytelseslæren.

ABG Sundal Collier hadde ytt bistand i forbindelse med fusjon mellom to finansselskap. Carnegie hadde ytt bistand til den andre parten i fusjonen, samt bistått to andre selskap med salg av heleide datterselskaper. Sakene stod samlet for Høyesterett. For alle tjenestene anførte Sundal Collier og Carnegie at meglingselementet i de inngåtte avtalene var så dominerende at tjenestene skulle anses som meglertjenester og dermed var unntatt merverdiavgiftsberegning, jf. mval. 1969 § 5 b nr. 4 bokstav e (nå mval. § 3-6 bokstav e).

Førstvoterende slo fast at vederlaget for et sammensatt oppdrag i sin helhet enten vil være avgiftspliktig eller avgiftsfritt, jf. avsnitt 53;

«Lagmannsretten drøfter inngående den situasjon at oppdragstakeren har opptrådt som mellommann og dessuten har ytet selvstendige rådgivningstjenester. I en slik situasjon må det først vurderes om det er grunnlag for å si at det er utført to selvstendige oppdrag, eller om de ulike tjenestene er slik knyttet sammen at det hele må sees som ett sammensatt oppdrag. Når en står overfor et sammensatt oppdrag, vil godtgjørelsen i sin helhet enten være avgiftspliktig eller avgiftsfri.»

Dette er i tråd med prinsippet om at ytelser ikke må splittes opp for merverdiavgiftsberegningen dersom de naturlig hører sammen og er nødvendig og integrert i sluttproduktet.

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

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

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

Bakgrunnen for den EU-rettslige tilnærmingen i dommen var at avgiftsreformen i 2001 av konkurransehensyn tok utgangspunkt i Rdir.77/388/EØF (Sjette momsdirektiv). I relasjon til unntaket for finansielle tjenester uttaler derfor Finansdepartementet at «*det ved tolkingen av unntaket sees hen til EUs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13 (B) (a) og (d) (1)-(6) og praktiseringen av dette innen EU.*», jf. Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001.

På grunn av utsagnet om at hovedytelseslæren, slik den kommer frem i Volker Ludwig-dommen, er «*dekkende for norsk rett*», har blant annet Skattedirektoratet lagt til grunn at det gjelder en generell hovedytelseslære i norsk rett. Siden bakgrunnen for tilnærmingen i Sundal Collier-dommen er knyttet til finansunntaket, kan det stilles spørsmål om hvor langt rettssetningene fra dommen også gjelder på andre områder. Det kan også stilles spørsmål om Sundal Collier-dommen i det hele tatt avviker fra tidligere rett, og dermed innebærer en ny rettstilstand.

Årsaken til at Sundal Collier-dommen benytter Volker Ludwig-dommen for å redegjøre for EUs hovedytelseslære, er trolig at Volker Ludwig-dommen også gjelder forståelsen av hva en formidlingstjeneste er. Sundal Collier-dommen

behandler også forståelsen av meglerbegrepet i lys av EU-retten, med henvisning til Volker Ludwig-dommen, jf. Sundal Collier-dommen avsnitt 49.

2.3.2 Rt-2014-486-A Polaris Media

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

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

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

2.3.3 Rt-2004-2000-A Geelmuyden.Kiese

I Rt. 2004 s. 2000 Geelmuyden.Kiese la Høyesterett til grunn den såkalte «nødvendig og integrert-læren» for å avgjøre om ytelsene i saken skulle anses som en sammensatt ytelse. Geelmuyden.Kiese-gruppen hadde utarbeidet årsrapporter for sine klienter, som etter den gang gjeldende Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (mval. 1969) var en unntatt tjeneste. I forbindelse med utarbeidelsen ble klientene tilbudt trykking av årsrapportene, som ble regnet som salg av trykksaker og dermed var avgiftspliktig etter mval. 1969 § 13. Spørsmålet

i saken var om den unntatte utarbeidelsen av årsrapporter likevel skulle inngå i avgiftsgrunnlaget for trykksakene etter mval. 1969 § 18. Høyesterett kom frem til at utarbeidelsen av årsrapportene var en nødvendig og integrert del av omsetningen av den endelige trykkede årsrapporten, og at tjenesten dermed måtte inngå i avgiftsgrunnlaget.

Nødvendig- og integrertlæren går altså ut på at en ellers avgiftsfri ytelse skal tas med i beregningsgrunnlaget etter mval. § 4-2 når den utgjør *«en integrerende del av avtalen om den avgiftspliktige ytelsen»*, jf. dommens avsnitt 33.

I den konkrete vurderingen av om rådgivningstjenestene og trykkingen av årsrapportene skulle anses som to atskilte ytelser, uttalte Høyesterett at det *«ikke [er] naturlig å betrakte rådgivningstjenestene som et avtalt tillegg til den tekniske produksjonen av publikasjonene»*, fordi *«de redaksjonelle tjenestene var en helt nødvendig og integrert del av sluttproduktet som var bestilt.»* jf. avsnitt 40.

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

Det er med andre ord sluttproduktet som det er inngått en avtale om som vurderes etter nødvendig og integrertlæren, og som vil gjelde uavhengig av hvor vesentlig innsatsfaktorene er.

2.3.4 Rt-2006-396-A Møller Vest

En annen dom som kommer inn på nødvendig og integrert læren er Rt 2006 s. 396 Møller Vest. Her var spørsmål om det skulle beregnes uttaks-merverdiavgift når bilkjøpere og verkstedskunder fikk bruke erstatningsbiler, mens bilene deres var på verksted. Spørsmålet var om bruken av erstatningsbiler var å anse som utleievirksomhet eller var det en del av omsetningen i salgs- og verkstedsvirksomheten. Her kom høyesterett frem til at ytelse av erstatningsbil er å anse som en integrert del av salgs- og verkstedsvirksomheten og ble ikke ansett

som en selvstendig tilleggsytelse. Møller Vest dommen bygger opp under behandlingen av Geelmuyden.Kiese avsnitt 40 og stadfester denne dommens bruk. *«Ytelsen av erstatningsbil er i disse tilfellene en integrert del av salgs- eller verkstedvirksomheten – en kostnad med årsak i selskapets mislighold, jf. også Rt-2004-2000, avsnitt 40. Det er ingen selvstendig tilleggsytelse som i tilfelle kunne gitt grunnlag for anvendelse av unntaksregelen i nr. 5 annet avsnitt»*, jf. avsnitt 39.

2.3.5 Rt-2012-1547-A Norwegian Claims Link

I Rt. 2012 s. 1547 Norwegian Claims Link behandlet Høyesterett en sak om hvorvidt advokattjenester til utlandet var unntatt avgift som en fjernleverbar tjeneste, jf. mval. 1969 § 16 første ledd nr. 1 bokstav a, jf. forskrift av 23. februar 1970 nr. 1 § 8 fjerde ledd.

Den norske advokaten solgte advokattjenester til den utenlandske næringsdrivende og denne advokaten skulle også møte i retten. Skulle vederlaget splittes mellom saksforberedelsen (som en avgiftsfritatt, fjernleverbar tjeneste) og oppmøte i retten (som en avgiftspliktig, stedbunden tjeneste)? Spørsmålene her var om alt skulle behandles som en fjernleverbar tjeneste, om alt skulle ses på som en avgiftspliktig tjeneste eller om tjenestene skulle splittes. Det rettslige utgangspunktet var *«hva som mest naturlig kan anses som selve omsetningsobjektet i saken – hvilken tjeneste som er omsatt, jf. merverdiavgiftsloven § 18 første ledd (nå mval § 4-1)»* Dommen henviser til Geelmuyden.Kiese avsnitt 40-41 og retten følger opp denne dommen og stadfester dens bruk og sier at viktige kriterier er hva som er avtalt mellom partene.

Saksforberedelsen var nødvendige og integrerte deler av tjenesten om å utføre et prosessoppdrag. Høyesterett konkluderte med at det ikke er naturlig å se saksforberedelse som en selvstendig tjeneste og oppmøte i retten som en annen adskilt eller sideordnet tjeneste og at det ville være kunstig å dele opp disse to elementene. Høyesterett klassifiserte dette som en stedbunden avgiftspliktig tjeneste, slik at advokater, som i utgangspunktet leverer fjernleverbare tjenester, som også tar på seg prosessoppdrag som medfører oppmøte i retten, vil levere en

avgiftspliktig tjeneste. Det hadde ikke betydning at største delen av prosessoppdraget var fjernleverbar.

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

2.4 Er EU-domstolens hovedytelseslære et selvstendig rettslig grunnlag for smitte i norsk merverdiavgiftsrett?

I utgangspunktet må, som tidligere nevnt, hvert tjenesteelement vurderes for seg, altså hver ytelse skal splittes/behandles individuelt. Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift vil også omfatte vederlag for ett eller flere avgiftsunntatte eller avgiftsfrie elementer når disse ytelsene utgjør som:

- Innsatsfaktorer som er en integrerende del av avtalen om den avgiftspliktige ytelsen, f.eks. vil et tv-program som skal lages og selges til en tv-kanal være avgiftspliktig, men i dette tv-programmet skal man ha flere artister til å opptre, som vil være avgiftsunntatt etter mval § 3-7 annet ledd. Artistene vil fakturere uten avgift til tv-produksjonsselskapet og disse unntatte leveransene vil være innsatsfaktorer. Selve faktureringen fra tv-programsselskapet til tv-kanalen vil ikke delvis faktureres uten avgift pga artistene, men alt vil være avgiftspliktig.
- Tilleggsytelser som er en integrert del av den avgiftspliktige ytelsen, f.eks. hotell og frokost der det etter langvarig praksis splittes. Her må man se om hva som mest naturlig er å betrakte som selve omsetningsobjektet(ene) i motsetning til ytelser av sideordnet karakter. Her vil det være et viktig moment om tilleggsytelsen er nødvendig eller er av underordnet betydning for kjøper. Ved tilleggsytelser er det ikke et spørsmål om hva som er den mest dominerende eller mest fremtredende

ytelsen. Vurderingen bygger heller ikke på EU-domstolens hovedytelseslære, men har likhetstrekk.

- Omkostninger ved oppfyllelsen av en avtale vil også inngå i vederlaget. Flytende overgang mellom § 4-1 og § 4-2, f. eks dersom man betaler ekstra for en forsikring ved forsendelse. Her vil også denne forsikringsytelsen være avgiftspliktig.

Det er eventuelle unntak fra utgangspunktet om splitting som må begrunnes og det er to grunnlag i merverdiavgiftsloven som kan begrunne unntak fra splitting av ytelser, altså der den ene avgiftsstatusen smitter over på den andre. For å begrunne slik smitte kan man se på to punkt:

- «Avgiftspliktig smitte»: Mval. §§ 4-1 og 4-2 som er reglene for beregningsgrunnlaget for merverdiavgift. Disse hjemlene kan begrunne avgiftsplikt på avgiftsunntatte elementer, såkalt «avgiftspliktig smitte». Disse bestemmelsene forutsetter at splitting er utgangspunktet, men bygger også på at unntatte elementer kan inngå i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift. Hva som er omsetningsobjektet, må defineres. Det er flere avgjørelser fra Høyesterett om dette som sier at den tidligere paragrafen i mval. 1969 § 18, nå mval § 4-1 ikke bare er et utgangspunkt for splitting, men at man også kan ha smitte ved at avgiftsunntatte elementer inngår i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift, jf. eksempelvis Rt-2004-2000-A Geelmuyden.Kiese som er fulgt opp i Rt-2006-396-A Møller Vest og Rt-2012-1547-A Norwegian Claims Link.
- «Avgiftsunntatt smitte»: Det andre er særbestemmelsene om avgiftsunntak i merverdiavgiftsloven. De kan begrunne avgiftsunntak for avgiftspliktige elementer, såkalt «avgiftsunntatt smitte». Her kan det skilles mellom de tilfeller som faller innenfor og utenfor unntaket for finansielle tjenester i mval. § 3-6.

2.4.1 Kan avgiftspliktige elementer bli unntatt og motsatt?

Unntakene i mval. §§ 3-2 til 3-20 er positivt avgrenset. Det er ikke gitt noen generell regel om at avgiftspliktige elementer kan anses som en del av et avgiftsunntatt omsetningsobjekt. Avgiftsunntakene må fortolkes og det må avklares hva som er omfattet av unntaket, dvs. hva som er unntatt avgiftsberegning. En slik vurdering er noe annet enn «avgiftsunntatt smitte». Som eksempel kan nevnes Gulating lagmannsrett dom av 07.07.2015 Cobra Club om bruken av konsertunntaket i mval. § 3-7. Her var det diskusjon om inngangspenger på en pianobar, såkalt covercharge, kunne bli avgiftsunntatt fordi det var musikkfremføring i pianobaren. Her konkluderte retten med at musikkfremføringen ikke var hovedelementet i leveringen og inngangspengene ble avgiftspliktig i sin helhet.

Det er gitt særbestemmelser om «avgiftsunntatt smitte» for noen av unntakene i merverdiavgiftsloven. Det gjelder mval. § 3-2 annet ledd vedr helsetjenester, § 3-4 annet ledd vedr sosiale tjenester og § 3-5 annet ledd som omhandler undervisningstjenester. Unntakene her omfatter også andre varer og tjenester som omsettes som et naturlig ledd i ytelsene av de unntatte tjenestene, når de leveres av den som yter den unntatte tjenesten. Det gjelder også for mval. § 3-11 første ledd annet punktum om utleie av fast eiendom. Unntaket her omfatter også omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien. Videre gjelder det for mval. § 3-7 annet ledd, kunstnerisk fremføring, som også omfatter unntaket om tjenester som er en integrert og nødvendig del av framføringen og mval. § 3-10 annet punktum som gjelder leveranser innenfor staten. Unntaket omfatter også her varer som leveres som et naturlig ledd i ytelsen av tjenesten.

Dette er som nevnt særbestemmelser for smitte og disse unntakene er positivt avgrenset. Ifølge ordlyden gir de på litt forskjellige måter uttrykk for ulike tilknytningsvurderinger og innholdet i de er ikke helt avklart. Hver bestemmelse må som utgangspunkt tolkes for seg. Her er det er ikke noe generelt prinsipp om unntatt smitte som det er for avgiftspliktig smitte etter mval § 4-1.

For å se på om EU-domstolens hovedytelseslære er et selvstendig rettslig grunnlag for smitte i norsk merverdiavgiftsrett, kan det skilles mellom tilfeller som faller innenfor og utenfor unntaket for finansielle tjenester i mval § 3-6.

2.4.2 Hovedytelseslærens rekkevidde i norsk mva-rett innenfor mval. § 3-6

Det ser ut som at EU-domstolens hovedytelseslære kommer til anvendelse der ett eller flere elementer i en transaksjon omfattes av unntaket for finansielle tjenester og er på dette området allerede en del av norsk merverdiavgiftsrett. Dette er slått fast i Rt-2009-1632-A ABG Sundal Collier avsnitt 53-55, jf. avsnitt 33-35. Høyesterett viser til Volker Ludwig-dommen avsnitt 17-18 og sier at dette er «*dekkende for norsk rett*». Det omfatter også vurderingstemaet i Levob-dommen avsnitt 22 vedr «nært forbundet».

Finansdepartementet ser ut til å være inspirert av EU-domstolens hovedytelseslære i sin uttalelse i FIN 15.06.2001 punkt 4 «*Departementet antar at tjenester som sedvanlig ytes som ledd i en finansiell ytelse, avgiftsmessig må behandles på samme måte som den finansielle tjenesten. Dette vil gjelde hvor den tilknyttede tjenesten er direkte knyttet til den finansielle hovedtjenesten og mindre vesentlig enn denne*». Dette er tilsvarende uttalt iblant annet merverdiavgiftshåndboken 2021 side 285

2.4.3 Hovedytelseslærens rekkevidde i norsk mva-rett utenfor mval. § 3-6

Det EU-domstolen sier utenfor finansunntaket ser ikke ut til å ha betydning i norsk rett. Høyesteretts praksis bygger på andre rettssetninger enn EU-domstolens hovedytelseslære. Rt-2009-1632-A ABG Sundal Collier gir ikke holdepunkter for at læren gjelder utenfor finansunntaket.

Heller ikke i Rt-2012-1547-A Norwegian Claims Link ble hovedytelseslæren nevnt, jf. avsnitt 34: «*Avgiftsretten er ikke en del av EØS-retten og det er heller ikke fra regjeringen eller Stortingets side gitt uttrykk for at det skal skje en frivillig harmonisering. Saken må derfor avgjøres på grunnlag av de norske bestemmelsene (mval § 4-1 og § 4-2 og særbestemmelsene) på området.*»

Høyesterett anvendte her bare mval. 1969 § 18 første ledd og rettssetningene fra Geelmuyden.Kiese-dommen. Høyesterett nevnte heller ikke ABG Sundal Collier.

Men i LB-2012-52697 Skandinavisk Helseservice AS, «Bailine-saken», har domstolene motsatt oppfatning og legger til grunn at det gjelder en generell hovedytelseslære i norsk rett. Konklusjonen i denne dommen er basert på en samlet vurdering av både Geelmuyden.Kiese-dommen, Sundal Collier-dommen og Grieg Investor-dommen. Lagmannsrettspraksis er ikke rettskilde med nevneverdig vekt i norsk rett og denne dommen viser til en rekke kilder som ikke ser ut til å begrunne en hovedytelseslære i norsk merverdiavgiftsrett, eksempelvis viser den til Rt-2004-2000-A Geelmuyden.Kiese – denne dommen bygger på et annet rettsgrunnlag (mval. 1969 § 18) og et annet vurderingstema (integreert), Rt-2009-1632-A ABG Sundal Collier og Gulating lagmannsretts dom av 19.10.2009 Grieg er begge dommer som gjaldt finansunntaket, altså innenfor finansunntaket i mval §3-6, og Gulating lagmannsretts dom av 07.07.2015 Cobra Club gjaldt vel heller mer tolkningen av konsertunntaket..

Merverdiavgiftshåndboken 2021 side 442 sier at ABG Sundal Collier-dommen er en endelig bekreftelse på at EU-domstolens hovedytelseslære er en del av norsk merverdiavgiftsrett og *«for øvrig ikke kan anses å være begrenset til området for finansielle tjenester»*. Merverdiavgiftshåndboken blander sammen bruken av hovedytelseslæren og Geelmuyden.Kiese-dommen mv. og det er vanskelig å forene uttalelsen om at hovedytelseslæren gjelder samtidig som det til dels oppstilles andre vurderingstemaer enn det EU-domstolen har gitt anvisning på. Det foreligger dessuten en sprikende retts- og forvaltningspraksis med ulike vurderingstemaer og begrepsbruk.

To viktige rettslige konsekvenser av EU-domstolens hovedytelseslære er ikke en del av den generelle norske merverdiavgiftsretten utenfor mval. § 3-6. EU-domstolens hovedytelseslære er heller ikke et rettsgrunnlag for smitte i norsk merverdiavgiftsrett utenfor mval. § 3-6. Det rettslige grunnlaget for smitte i norsk merverdiavgiftsrett må søkes i merverdiavgiftslovens bestemmelser. Mval. §§ 4-1 og 4-2 gir grunnlag for at unntatte elementer kan bli avgiftspliktige og det er bare

lovens unntaksbestemmelser som kan gi grunnlag for at avgiftspliktige elementer blir avgiftsunntatt.

I norsk merverdiavgiftsrett er det formulert andre rettslige vurderingstemaer enn i hovedytelseslæren. I eksempelvis Geelmuyden.Kiese-dommen omhandlet vurderingstemaer som tilleggsytelser som er «*integrert*» og «*... hva som mest naturlig kan anses som selve omsetningsobjektet i saken ...*».

EU-domstolens tilknytningsvurderinger er ikke bindende eller tungtveiende i norsk merverdiavgiftsrett, men samtidig bygger norsk merverdiavgiftsrett på tilknytningsvurderinger som har klare likhetstrekk med EU-domstolens hovedytelseslære og i praksis vil nok resultatene ganske så ofte bli de samme. Slik kan EU-domstolens praksis, og da hovedytelseslære, rent faktisk påvirke den norske rettsutviklingen..

2.4.4 Oppsummering av sammensatte ytelser i norsk merverdiavgiftsrett

Som utgangspunkt skal det beregnes merverdiavgift ved all omsetning av varer og tjenester med grunnlag i det vederlaget som er ytt, og med den avgiftssatsen som gjelder for den aktuelle varen eller tjenesten. Den skal også som utgangspunkt vurderes selvstendig. Når du handler brød, næringsmiddel med redusert sats etter mval. § 5-2, og oppvaskmiddel, alminnelig sats etter mval. § 5-1, i butikken er det ingen som stiller spørsmål ved at disse varene har hver sin avgiftsstatus.

At forskjellige ytelser i utgangspunktet skal behandles selvstendig avgiftsmessig fremgår også av merverdiavgiftslovens system. F. eks. unntar mval. § 3-2 helsetjenester fra loven. Etter bestemmelsens annet ledd skal også varer og tjenester som omsettes som et «naturlig ledd i» helsetjenesten unntas. Hvis det i utgangspunktet ikke var slik at ytelser skulle vurderes hver for seg, ville denne delen være unødvendig.

Når ytelser med ulik merverdiavgiftssats omsettes samlet, kan det, som vi har sett tidligere i oppgaven, oppstå spørsmål om ytelsene skal anses som flere

enkeltstående ytelser som skal vurderes for seg, eller om de skal behandles samlet ved beregningen av merverdiavgift.

Et eksempel på en sammensatt ytelse kan være en pakke med tilgang til konsert der både mat og drikke er inkludert. I et sånt tilfelle vil konserten være avgiftsunntatt, mens mat og drikke er avgiftspliktig med normal sats. Her vil vi få en transaksjon som inneholder flere elementer med ulik avgiftsstatus og avgiftsbehandlingen blir splittet på hva som er avgiftsunntatt konsert etter mval § 3-7 og hva som er avgiftspliktig salg av mat og drikke etter mval § 3-1, jf. § 5-2 1. ledd annet punktum. Det samme ser vi også med behandlingen av hotellovernatting der frokost er inkludert. Her er selve overnattingen belagt med lav sats, mens frokost har høy sats. Slike ytelser blir sett på som selvstendige/enkeltstående ytelser og merverdiavgiften på salgsdokumentet må splittes i de ulike ytelsene.

I andre tilfeller er det mer uklart om ytelser som omsettes samlet består av flere enkeltstående ytelser, eller om ytelsene skal behandles samlet ved beregning av merverdiavgift.

I flere høyesterettsdommer er det, som vist til tidligere, lagt til grunn at det ved omsetning av sammensatte ytelser skal beregnes merverdiavgift med samme sats for hele vederlaget. Med andre ord skal ikke ytelsen splittes opp og det skal ikke beregnes merverdiavgift for hver enkelt del av ytelsen selv om det teknisk er mulig. Det må derfor avgjøres hva som er en sammensatt ytelse, og hva som bestemmer hvilken avgiftssats som skal benyttes.

Etter norsk rettspraksis ser det ut til at det er lagt opp til to ulike fremgangsmåter ved sammensatte ytelser; Hovedytelseslæren og nødvendig- og integrertlæren. Dersom hovedytelseslæren gjelder generelt i norsk avgiftsrett, må det tas stilling til hvorvidt hovedytelseslæren gjelder ved siden av nødvendig- og integrertlæren, og i så fall hva som avgjør hvilken lære som skal brukes.

Etter hovedytelseslæren skal en ytelse anses som sammensatt dersom det kan identifiseres en hovedytelse, jf. Sundal Collier-dommen. Dersom en ytelse anses

som sekundær til hovedytelsen, det vil si at den er av underordnet betydning for oppdragsgiver, skal den følgelig ikke anses som en selvstendig ytelse. Her vil omsetningsobjektet (hovedytelsen) identifiseres ved å vurdere hvilke elementer som særlig karakteriserer transaksjonen, og herunder hva som er oppdragsgivers hovedsiktemål med tjenestene.

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

Etter de dommene som er nevnt i oppgaven har det kommet uttalelser i forbindelse med lovforarbeider:

Prop. 1 LS (2015-2016) s. 126 om avgiftsfrie elektroniske nyhetstjenester:

«Utgangspunktet er etter departementets oppfatning at hvert tjenesteelement må vurderes for seg (altså splitting). Dette kan imidlertid stille seg annerledes dersom det ene elementet klart er det prinsipale og andre elementer kun understøtter den prinsipale ytelsen eller er av underordnet betydning for kjøper. I denne vurderingen er det også et moment hvor distinkt og separat ytelsen er.»

Departementet legger opp til at det ikke bare er den elektroniske tjenesten i seg selv som er avgiftsfri, men at det også kan gjelde tilleggsytelser. Her vil det evt oppstå en «avgiftsfri smitte».

Det samme ble sagt i Prop. 115 LS (2018-2019) s. 11-12 om avgiftsfrie elektroniske tidsskrifter og bøker *«I tilfelle der kunden som ein del av ein elektronisk publikasjon òg tek imot ytingar som isolert sett er meirverdiavgiftspliktige, må det vurderast konkret om leveransen i sin heilskap skal sjåast som ein fritaken publikasjon eller om tilleggsytingane utgjer meirverdiavgiftspliktig omsetjing»* og også i Prop. 107 LS (2019-2020) s. 43 om avgiftsfrie elektroniske aviser ble det samme påpekt.

Uttalelsene synes inspirert av EU-domstolens hovedytelseslære i Levob-dommen avsnitt 21 (situasjon «Hovedytelse/sekundærytelse»), men uttalelsene går lenger

enn det EU-domstolen sier ved at også "*..eller er av underordnet betydning for kjøper*" er inkludert.

Disse uttalelsene viser at det også gjelder tilknytningsvurderinger for avgiftsfrie ytelser og uttalelsene vil ha en interesse der de kan bidra til å utfylle/presisere Høyesteretts vurderingstema, men det er ikke gitt at disse uttalelsene fullt ut gjelder på et generelt grunnlag som vil ha betydning for fortolkningen av mval § 4-1.

3 Oppsummering

EU-retten har utviklet vurderingstemaer for å vurdere om ytelser som omsettes samlet er flere enkeltstående ytelser, eller én sammensatt ytelse På bakgrunn av Deutsche Bank-dommen og Levob-dommen, er det nærliggende å legge til grunn at EU-rettens hovedytelseslære består av to alternative vurderingstema.

Det er snakk om en faktisk hovedytelseslære, slik den kommer til uttrykk i bl.a. CPP-dommen og Volker Ludwig-dommen. I tillegg er det tale om en lære om nært forbundne ytelser, slik læren kommer til uttrykk i Levob-dommen og Deutsche Bank-dommen. De to fremgangsmåtene er utslag av samme prinsipper.

I norsk merverdiavgiftsrett blir EU-domstolens praksis omtalt som hovedytelseslæren, og i konkrete vurderinger finner man bare igjen vurderinger av om det foreligger en hovedytelse med tilleggsyttelse/sekundæryttelse. Det er uklart om vurderingen av om ytelsene er nært forbundne er omfattet av det som betegnes som hovedytelseslæren i norsk rett.

Trolig har utviklingen av hovedytelseslæren blitt basert på hvilke problemkompleks som har vært aktuelle for de norske domstolene, og dermed hvilke deler av EU-domstolens praksis som har vært påberopt. Det kan derfor ikke utelukkes at en vurdering av om ytelsene er nært forbundne er gjeldende i norsk rett, selv om det ikke finnes spor i praksis av at det er en aktuell vurdering.

Hovedytelseslæren i norsk rett kan dermed synes bare å gi uttrykk for deler av EU-domstolens praksis knyttet til sammensatte ytelser.

At sentrale deler av EU-domstolens tilnærming i vurderingen av sammensatte ytelser – om ytelsene er så nær forbundne at de bør behandles samlet, ikke kommer til uttrykk i norsk rett, er problematisk. Dersom man skal anvende EU-retten som rettskilde i norsk rett, bør hele den EU-rettslige tilnærmingen anvendes.

Rettsstilstanden på dette området, med flere parallelle tilnæringsmåter til den samme vurderingen, vil være lite forutsigbart for næringslivet og den gir en stor risiko for forskjellsbehandling, fordi de ulike tilnæringsmåtene kan føre til ulike resultater i de konkrete vurderingene, og vil dermed skape usikkerhet for både de avgiftspliktige og for avgiftsmyndighetene.

Når ytelser med ulik merverdiavgiftssats omsettes samlet, blir det et spørsmål om ytelsene skal avgiftsbelegges hver for seg, eller om de skal regnes som én sammensatt ytelse som det skal beregnes merverdiavgift av. Høyesterett har brukt ulike tilnæringsmåter for å løse dette spørsmålet. Det nærmere innholdet i disse tilnæringsmåtene, og forholdet mellom dem, har imidlertid vært uklart og det er uklart hvilken tilnæringsmåte som skal anvendes i hvilke tilfeller.

Dagens rettskildebilde, med flere parallelle tilnæringsmåter til den samme vurderingen, har rettssikkerhetsmessige utfordringer, særlig siden de ulike tilnæringsmåtene kan føre til ulike resultater i de konkrete vurderingene.

For å sikre nøytralitet i slike saker bør man i norsk rett ta i bruk hele EU-domstolens lære om sammensatte ytelser når man skal beregne merverdiavgift for ytelser som omsettes samlet.

Litteraturliste

Lover:

- Lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58
- Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66

Direktiver og uttalelser:

- Rdir.77/388/EØF (Rådets sjettede direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag)
- Rdir. 2006/112/EF (Rådets direktiv om det fælles merværdiafgiftssystem)
- Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001
- Prop 107 LS (2018-2019)
- Prop 115 LS (2018-2019)
- Prop 1 LS (2015-2016)

Rettspraksis:

- Rt. 2004 s.2000 Geelmuyden Kiese
- Rt. 2009 s.1632 ABG Sundal Collier
- Rt. 2012 s.1547 Norwegian Claims Link
- Rt. 2014 s.486 Polaris Media
- Rt. 2006 s. 396 Møller Vest
- C-349/96 Card Protection Plan
- C-453/05 Volker Ludwig
- C-41/04 Levob
- C-44/11 Deutsche Bank

Bokkilder:

- Lærebok i merverdiavgift, 6. utgave, 2020, Onstad, Kildal, Dyrnes, Mikelsen. Gyldendal Forlag
- Praktisk merverdiavgiftsrett, 2012, Onstad, Dyrnes, Kildal. Gyldendal Forlag
- Skattelovsamling for studenter, 2021-2022, Furuseth, Onstad, Gyldendal Forlag
- Merverdiavgiftshåndboken 2021, Skatteetaten

Internettreferanser:

- Regjeringen.no
- Juridika.no
- Lovdata.no
- Skatteetaten.no
- E24.no
- Masteroppgaver:
 - «Merverdiavgift på sammensatte ytelser» fra 2018: [Masteroppgave.pdf \(uib.no\)](#)
 - «Merverdiavgift og sammensatte ytelser» fra 2015: [135270285.pdf \(uib.no\)](#)
 - «Merverdiavgift ved omsetning av sammensatte ytelser» fra 2015: [135106640.pdf \(uib.no\)](#)

Andre referanser:

- Intranett, Skatteetaten
- Hovedytelseslæren, mer enn bare hovedytelser? Skatterett 2020, Guri Lindblad
- Hovedytelseslæren i norsk rett, Tidsskrift for skatterett 2013, utg. 04, Jim Olsen
- Sammensatte ytelser og merverdiavgift, Regnskap og Revisjon 2014, utg. 06, Markus Wroldsen
- Sammensatte ytelser – hovedytelseslære, Øistein Aamodt, Foredrag MVA Skatteetaten