



Handelshøyskolen BI

MAN 29221 Merverdiavgift I - grunnleggende emner og EU Mva - prosjektoppgave

Term paper 100%

Predefinert informasjon

Startdato:	08-03-2024 09:00 CET
Sluttdato:	21-05-2024 12:00 CEST
Eksamensform:	P
Termin:	202410
Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Flowkode:	202410 11857 IN02 W P
External assessor:	External assessor 1
Internal assessor:	Internal assessor 1

Deltaker

Navn:	Helene Gjerstad Kristoffersen
--------------	-------------------------------

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Sammensatte ytelser i norsk MVA-rett
Navn på veileder *:	*

Inneholder besvarelsen
konfidensielt
materiale? Nei

Kan besvarelsen
offentliggjøres?: Ja

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)

Gruppenummer: 5

Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave MVA1
ved Handelshøyskolen BI

- Sammensatte ytelser i norsk MVA-rett -

Eksamenskode og navn:

**MAN2922 - Merverdiavgift I - grunnleggende emner og EU
MVA**

Utleveringsdato:
08.03.2024

Innleveringsdato:
21.05.2024

Stuedsted:
BI OSLO

Innholdsfortegnelse

1		
1	INNHOLDSFORTEGNELSE	1
	SAMMENDRAG.....	2
1	INNLEDNING.....	3
1.1	HOVEDPROBLEMSTILLING	3
1.2	RETTSUSIKKERHET – EN UTFORDRING FOR BÅDE STAT OG NÆRINGS LIV	3
2	BAKGRUNN OG PROBLEMSTILLINGER.....	4
2.1	ØNSKET OM ET FORUTBEREGNELIG AVGIFTSSYSTEM.....	4
3	GJELDENE RETT I NORGE.....	6
3.1	RETTLIGE UTGANGSPUNKTER	6
3.2	UTVIKLING AV LÆREN I RETTSPRAKSIS.....	7
3.2.2	<i>Geelmuyden Kiese</i>	8
3.2.3	<i>ABG Sundal Collier/Carnegie</i>	9
3.3	FREMGANGSMÅTEN ETTER NORSK RETT	10
4	HVA SIER EU-RETTEEN?.....	11
4.1	EU-DOMSTOLENS PRAKSIS – TO OVERORDNEDE VURDERINGSTEMAER:.....	11
4.1.1	<i>Hovedytelse med tilleggssytelser eller én sammensatt ytelse?</i>	12
4.1.2	<i>Alternativ vurdering; Kunstig å dele opp ytelsene?</i>	12
4.1.3	<i>To alternative perspektiv:</i>	13
5	EU-DOMSTOLENS HOVEDYTELSESLÆRE – GJELDER DEN I NORSK RETT?15	
5.1	UTGANGSPUNKT	15
5.2	HOVEDYTELSESLÆRENS REKKEVIDDE.....	15
5.2.1	<i>Innenfor unntaket for finansielle tjenester – mval. § 3-6</i>	15
5.2.2	<i>Utenfor unntaket for finansielle tjenester – mval. § 3-6</i>	16
5.3	YTELSER SOM ER "NÆRT FORBUNDNE"	16
5.4	MOMENTER I VURDERINGEN.....	18
5.5	NORSK RETT LIKEVEL I TRÅD MED EU-RETTEEN? - LIGI TECHNOLOGIE	18
6	OPPSUMMERING OG KONKLUSJON	20
7	LITTERATUR.....	21

Sammendrag

En sammensatt ytelse er en transaksjon bestående av flere elementer med ulik avgiftsstatus. Det er et tilbakevendende og omstridt spørsmål hvordan man skal behandle sammensatte ytelser for avgiftsmessige formål. Problemstillingen som dukker opp når flere ytelser omsettes samlet, er om vederlaget for transaksjonen skal splittes eller ha samme avgiftsstatus, og hvilke momenter som skal få avgjørende vekt i vurderingen.

Spørsmålet har stor betydning for både stat og næringsliv, og det kan gi samfunnsøkonomiske konsekvenser om regelverket ikke er tilstrekkelig avklart.

Verken merverdiavgiftsloven eller EUs merverdiavgiftsdirektiv regulerer hvordan den avgiftsmessige behandlingen skal skje, og den såkalte læren om sammensatte ytelser er både i norsk rett og etter EU-retten hovedsakelig utviklet gjennom rettspraksis. Praksis fra EU-domstolen har derfor stor rettskildemessig betydning for medlemslandene. Merverdiavgift er imidlertid ikke en del av EØS-avtalen, og det blir dermed et spørsmål om og i hvilken grad EU-retten er relevant som rettskilde i norsk merverdiavgiftsrett. Det er ingen tvil om at norsk lovgiver nå i større grad enn tidligere er bevisst at avgiftsfritak eller andre avgiftsordninger likevel kan være i strid med EØS-avtalen. Ett av spørsmålene man kan stille i denne sammenheng, er om den norske rettsanvendelsen dermed også mer indirekte er påvirket av EU-retten, også der det ikke er eksplisitt uttalt eller tatt stilling til.¹

EU-domstolens rettspraksis har utviklet en såkalt hovedytelseslære som benyttes ved behandling av sammensatte ytelser i relasjon til avgiftsunntaket for finansielle tjenester etter mval. §§ 3-6. Spørsmålet er om man også i norsk rett ser en utvikling i retning EU, også på områder dels og helt utenfor avgiftsunntaket for finansielle tjenester?

¹ Bla. Dyrnes, Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv, s. 15

1 Innledning

1.1 Hovedproblemstilling

Hovedproblemstillingen som skal drøftes i denne prosjektoppgaven er om den avgiftsmessige behandlingen av sammensatte ytelser i norsk rett går i retning av, eller rent faktisk er i tråd med EU-rettens hovedytelseslære, selv om det ikke er eksplisitt uttalt i hverken praksis eller lovs form.

1.2 Rettsusikkerhet – en utfordring for både stat og næringsliv

Den rettslige problemstillingen ved en sammensatt ytelse er om vederlaget for transaksjonen skal splittes eller ha samme avgiftsstatus. Er den sammensatte ytelsen ett eller flere omsetningsobjekter? Uttalelsene spriker i norsk retts – og forvaltningspraksis, og det synes å være en del sammenblanding i begrepsbruken, som bidrar til usikkerhet rundt hva som faktisk er gjeldende rett.²

Spørsmålet om den avgiftsmessige behandlingen av såkalte sammensatte ytelser har tradisjonelt vært behandlet på ett vis i Norge og et annet i EU. Den norske merverdiavgiftsretten er ikke en del av EØS-avtalen, og Norge er heller ikke bundet av EU-retten. Et sentralt spørsmål er i hvilken grad internasjonale rettskilder, herunder EU-retten, likevel kan og skal tillegges vekt ved tolkningen av norsk merverdiavgiftsrett.

Begrepet *hovedytelseslæren* brukes først og fremst om EUs praksis ved avgiftsberegningen av sammensatte ytelser. Merverdiavgiftshåndboken³ omtaler *læren om sammensatte ytelser* og begrepet *hovedytelseslæren* om hverandre og fremhever at både innholdet og rekkevidden av læren må ansees å være uavklart.

Avgiftsunntaket for finansielle tjenester som omsettes samlet inntatt i merverdiavgiftsloven § 3-6 er den eneste lovbestemmelsen hvor lovgiver eksplisitt har uttrykt at reglene skal tolkes i samsvar med EU-retten. Hovedytelseslæren omtales også i norsk rettspraksis, men som oftest uten at det er tatt særskilt stilling

² Merverdiavgiftshåndboken, pkt 4-1.3 § 4-1 – Sammensatte ytelser. Hovedytelseslæren

³ Ibid

til om læren kun gjelder på området for finansielle tjenester, eller om den kan sies å gjelde mer generelt.⁴

Omsetning av flere selvstendige ytelser med et samlet vederlag, eller skjevfordeling av vederlaget på de ulike ytelsene, kan være motivert av et ønske om lavest mulig avgiftsbelastning. Fordelingen kan derfor også innebære risiko for tilpasninger som kan være omgåelser av avgiftsregelverket.⁵

Det er derfor viktig å avklare hvordan reglene er å forstå. Det vil kunne skape usikkerhet rundt rettsstanden dersom ytelsene som omsettes samlet blir vurdert forskjellig alt etter om man gjør vurderingen etter den norske læren om sammensatte ytelser, en hovedytelseslære slik den oppfattes og praktiseres i norsk rett, eller om man vurderer ytelsene etter EU-domstolens praksis.⁶ Flere regelsett gir stor risiko for forskjellsbehandling, og skaper i seg selv usikkerhet for både avgiftspliktige og for avgiftsmyndighetene.

2 Bakgrunn og problemstillinger

2.1 Ønsket om et forutberegnelig avgiftssystem

Hovedformålet med skatter og avgifter, herunder merverdiavgiften er å sikre finansieringen av velferdssamfunnet og de fellesgodene dette innebærer. For å lykkes med samfunnsoppdraget, er vi avhengige av at regelverket i størst mulig grad er mulig å etterleve og håndheve.

Merverdiavgiften reguleres gjennom merverdiavgiftsloven,⁷ og er en av statens fire største inntektskilder⁸ med et forventet proveny på 399 milliarder kroner i 2024.⁹

⁴ Merverdiavgiftshåndboken, pkt 4-1.3 § 4-1 – Sammensatte ytelser. Hovedytelseslæren

⁵ Lindblad i *Skatterett* 2022/3-4

⁶ Ibid

⁷ Lov 19. juni 2009 nr.58 om merverdiavgift

⁸ NOU (2022:20) Et helhetlig skattesystem, s. 319

⁹ Prop. 1 S (2023–2024) [Statsbudsjettet 2024 - regjeringen.no](https://www.regjeringen.no)

I et internasjonalt marked der skatte- og avgiftsmessige tilpasninger stadig blir viktigere, særlig for store aktører, er det derfor av økende betydning at regelverket er forutberegnelig.

De aller fleste norske næringsdrivende møter på EU/EØS-regler i en eller annen sammenheng, først og fremst ved omsetning av varer og tjenester, og blir dermed berørt av EUs regelverk om merverdiavgift som er nedfelt i EUs Merverdidirektiv.¹⁰ Avgiftsdirektivene fungerer som rammeverk og overordnede retningslinjer for tolkningen av regelverket. Det er imidlertid opp til hvert enkelt medlemsland å anvende retningslinjene i egen praksis og i lovregulering.

Selv om Norge ikke er bundet av EU-retten og vi har vår egen rett å bygge på, er ikke Norge et isolert marked. Vår rettsanvendelse må i like stor grad sikre nøytralitet og å unngå konkurransevridning som innad i EU. Vi står derfor ikke fritt i regelutviklingen, verken gjennom praksis eller lovregulering.

Næringsdrivende vil alltid ha et incentiv til å tilpasse seg slik at skatte- og avgiftsbelastningen blir så lav som mulig, selvsagt innenfor det regelverket som foreligger. Det kan derfor være nødvendig å planlegge transaksjoner med kontraktsparter utenfor landegrensene nøye med tanke på avgiftsberegningen.¹¹ Dette fordrer imidlertid en klar rettsstand.

Også samfunnsøkonomiske hensyn taler for en nærmere avklaring av reglene. Staten må i tillegg til å sikre provenyet, sørge for likebehandling mellom de avgiftspliktige og forhindre unødige tvister. Det er derfor av avgjørende betydning at reglene er så avklarte og etterlevbare som mulig.

Oppgaven her tar ikke sikte på å diskutere begrunnelsen for avgiftsunntaket for finansielle tjenester, ut over å stadfeste at om tjenestene var avgiftsbelagte, ville mye av problemsstillingen og risikoen for avgiftsunndragelse og mulig provenytnap kunne vært unngått. Torvik-utvalget¹² foreslo i sin utredning flere mulige utvidelser av grunnlaget for beregning av merverdiavgift, både på

¹⁰ EUs Merverdiavgiftsdirektiv 2006/112//EF

¹¹ Mikelsen i *Lærebok i Merverdiavgift*, 2020, s. 119 flg.

¹² NOU 2022: 20 *Et helhetlig skattesystem*

finansområdet og andre områder, men forslagene er foreløpig ikke fulgt nærmere opp av regjeringen. Tjenestene er imidlertid heller ikke avgiftsbelagt i andre EU-land og Norge unngår dermed konkurransevridning og potensiell EØS-strid ved å også holde tjenestene utenfor avgiftsplikten.

Merverdiavgiftsretten er generelt sett sparsomt behandlet i forarbeidene, og den juridiske litteraturen på området er ikke særlig omfattende.¹³ Gjeldende rett om sammensatte ytelser er derfor basert på rettsavgjørelser som direkte eller indirekte omhandler temaet. Omtalen i litteraturen og forvaltningspraksis er også knyttet opp i diskusjonen rundt disse. Jeg vil derfor ta utgangspunkt i noen av de mest sentrale avgjørelsene for å belyse temaet.

3 Gjeldende rett i Norge

3.1 Rettslige utgangspunkter

Som hovedregel 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.¹⁴

Utgangspunktet i norsk rett er at det enkelte omsetningsobjektet vurderes hver for seg, i tråd med ordlyden i merverdiavgiftsloven (mval.) § 4-1. Bestemmelsen tar imidlertid ikke stilling til hvordan sammensatte ytelser skal vurderes, og om de i det hele tatt kan vurderes samlet.¹⁵

Varer og tjenester omsettes ofte i en samlet transaksjon hvor de enkelte elementene kan ha ulik avgiftsstatus. Fri for¹⁶ eller unntatt¹⁷ avgift, eller avgiftspliktig med ulike avgiftssatser.¹⁸ Ytelser som skal behandles samlet ved beregningen av merverdiavgift, blir gjerne omtalt som sammensatte ytelser, og det skal beregnes merverdiavgift av hele den sammensatte ytelsen.¹⁹

¹³ Med et hederlig unntak – Guri Lindblad i sin PhD – avhandling fra 2021, og i flere artikler om temaet henvist til flere steder i denne oppgaven

¹⁴ Jf. mval. § 3-1, jf. § 4-1 og § 5-1

¹⁵ Merverdiavgiftshåndboken pkt. 4-1.3, § 4-1 første ledd forts. – Sammensatte ytelser. Hovedytelseslæren»

¹⁶ Jf. mval. § 4-1 første ledd.

¹⁷ Jf. mval. §§ 3-2 t.o.m. 3-20

¹⁸ Jf. mval. §§ 5-2 t.o.m. 5-11

¹⁹ Se for eksempel Gjems-Onstad i *Lærebok i merverdiavgift*, 2020, s. 60

Det er det reelt avtalte "vederlaget"²⁰ som må legges til grunn når man skal finne beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften.²¹ Når ytelser omsettes enkeltvis, byr dette sjelden på problemer. Når flere ytelser omsettes samlet, kan det derimot oppstå flere spørsmål når man skal finne det riktige grunnlaget.

Det må for det første tas stilling til om transaksjonen gjelder flere selvstendige ytelser, eller én sammensatt ytelse. Deretter blir spørsmålet hvordan man skal beregne merverdiavgift av de selvstendige ytelsene, eller den sammensatte ytelsen.

I tillegg til spørsmålet om ytelser med ulik merverdiavgiftssats skal omsettes samlet eller separat, er en tredje mulighet at den samlede leveransen blir karakterisert som en ny og særskilt ytelse, der de opprinnelige ytelsene smelter sammen og blir bestanddeler i den nye ytelsen.²² Den nye ytelsen blir da én enkeltstående ytelse, og ikke lenger en samlet leveranse av flere ytelser. Ved beregning av merverdiavgiften blir det da et spørsmål om hvordan den nye ytelsen skal klassifiseres.

3.2 Utvikling av læren i rettspraksis

Tar man utgangspunkt i praksis, både fra norsk rett og fra EU-retten, ser man at det er mange likhetstrekk i vurderingene. Det er likevel noen forskjeller, både i hvilke momenter som ansees avgjørende og i hvilken rekkefølge vurderingen skal skje.

Etter norsk rett blir ytelser som omsettes samlet vurdert i to separate trinn. I det første trinnet vurderes om ytelsene skal behandles samlet eller hver for seg. Denne vurderingen skjer enten gjennom den tradisjonelle tilnærmingen, en *helhetsvurdering* av momenter som er utviklet gjennom retts – og forvaltningspraksis, som i for eksempel Polaris Media-dommen²³, eller etter den

²⁰ jf. mval. §§ 4-1 og 4.2

²¹ Jf. mval. §§ 6-1 t.o.m. 6-34

²² Lindblad i *Skatterett*, 2020/1

²³ Rt. 2014 s. 486 - Polaris Media

såkalte *nødvendig og integrert læren*, som vist til i Geelmuyden.Kiese-dommen²⁴ og Norwegian Claims Link-dommen.²⁵

3.2.1 *Polaris Media*

Høyesterett vurderte spørsmålet om ytelser som omsettes i en samlet leveranse skal splittes eller behandles samlet på et generelt grunnlag Polaris Media-dommen.²⁶ Spørsmålet var om omsetningen av en elektronisk avis var en egen ytelse også når den ble omsatt som et tillegg til et papiravisabonnement. Saken gjaldt ikke direkte om e-avisen og papiravisen var én sammensatt ytelse, men Høyesterett uttalte at utgangspunktet ved fastsettelse av beregningsgrunnlaget er omsetningsverdien for den enkelte ytelse. Det måtte derfor «*skje en splitting – fordeling – av omsetningsverdien på de enkelte delprodukter*». Uttalelsene manifesterte en langvarig forvaltningspraksis om at ytelser som utgangspunkt skal splittes selv om de leveres samlet.

3.2.2 *Geelmuyden Kiese*

I saken la Høyesterett til grunn den såkalte «nødvendig og integrert-læren» for å avgjøre om ytelsene i saken skulle anses som en sammensatt ytelse. Selskapet hadde utarbeidet årsrapporter for sine klienter, som etter dagjeldende var en avgiftsunntatt tjeneste. I forbindelse med utarbeidelsen ble klientene tilbudt trykking av årsrapportene, som ble regnet som salg av trykksaker og dermed var avgiftspliktig. Spørsmålet i saken var om den unntatte utarbeidelsen av årsrapporter likevel skulle inngå i avgiftsgrunnlaget for trykksakene. Høyesterett kom frem til at utarbeidelsen av årsrapportene var en «nødvendig og integrert» del av omsetningen av årsrapporten, og at tjenesten dermed måtte inngå i avgiftsgrunnlaget.

Denne læren 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*».²⁷

I den konkrete vurderingen av om rådgivningstjenestene og trykkingen av årsrapportene skulle anses som to atskilte ytelser, uttalte Høyesterett at det «ikke

²⁴ Rt. 2004 s. 2000

²⁵ Rt. 2012 s. 1547 - NCL

²⁶ Rt. 2014 s. 486

²⁷ jf. dommen avsnitt 33

[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.²⁸

Nødvendig- og integrertlæren et uttrykk for et helt grunnleggende prinsipp i merverdiavgiftsretten. Prinsippet innebærer at ytelser ikke splittes opp for merverdiavgiftsberegningen dersom de hører naturlig sammen fordi de er nødvendige for og integrert i et sluttprodukt.

3.2.3 ABG Sundal Collier/Carnegie²⁹

Høyesterett la for første gang «hovedytelseslæren» til grunn for resultatet. 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 etter det någjeldende avgiftsunntaket for finansielle tjenester i mval. § 3-6 bokstav e.

Det ble slått fast at vederlaget for et sammensatt oppdrag i sin helhet enten vil være avgiftspliktig eller avgiftsfritt, i tråd med prinsippet om at ytelser ikke splittes opp for merverdiavgiftsberegningen dersom de hører naturlig sammen fordi de er nødvendige for og integrert i et sluttprodukt. Videre ble det lagt til grunn at hovedytelseslæren, slik den kommer til uttrykk i Volker Ludwig - dommen,³⁰ er «*dekkende for norsk rett*».

Siden bakgrunnen for tilnærmingen i Sundal Collier-dommen er knyttet til finansunntaket, kan det stilles spørsmål om hvor langt rettssetningene fra dommen gjelder på andre områder. Det kan også stilles spørsmål om Sundal Collier-dommen i det hele tatt avvek fra tidligere rett, og dermed innebar en ny rettsstilstand. Dersom hovedytelseslæren gjelder mer generelt i norsk avgiftsrett,

²⁸ jf. avsnitt 40

²⁹ Rt. 2009 s. 1632

³⁰ C-453/05, avsnitt 17 og 18

må man muligvis ta stilling til om læren gjelder ved siden av nødvendig- og integrertlæren, og i så fall hva som avgjør hvilken lære som skal brukes.

Lindblad³¹ tar opp at spørsmålet om ytelser i det hele tatt *kan* behandles samlet, ikke på noe vis blir problematisert av Høyesterett, hverken i Geelmuyden Kiese-dommen,¹⁹ eller i ABG Sundal Collier/Carnegie-dommen.²⁰ I begge dommene legger Høyesterett etter en konkret vurdering til grunn at ytelser som omsettes samlet, *kan* vurderes samlet, men foretar ingen nærmere vurdering av hva dette betyr mer generelt. Dette er også fast forvaltningspraksis at ytelser som omsettes samlet, kan vurderes samlet.³²

3.3 Fremgangsmåten etter norsk rett

Hovedspørsmålet blir derfor hvordan man skal gå frem for å vurdere om ytelser som er omsatt samlet skal splittes opp eller behandles samlet ved beregningen av merverdiavgift.

I ABG Sundal Collier/Carnegie-dommen³³ tok Høyesterett utgangspunkt i å tolke unntaket for finansielle tjenester, og vurderte den samlede leveransen av ytelser med utgangspunkt i hovedytelseslæren under henvisning til EU-retten.³⁴

Spørsmålet man har stilt seg er om Høyesteretts tilnæringsmåte i denne saken tilsier at hovedytelseslæren kan benyttes også for andre samlede leveranser av ytelser, der ingen av ytelsene er finansielle tjenester.

Høyesterett vurderte dette i Norwegian Claims Link-dommen³⁵ hvor det ble presisert at avgiftsretten ikke er en del EØS-avtalen, og dermed EU-retten, og at lovgiver ikke hadde gitt uttrykk for at det skulle skje en frivillig harmonisering.³⁰ Høyesterett løste deretter saken etter nødvendig- og integrertlæren.

En sentral forskjell mellom Norwegian Claims Link-saken og ABG Sundal Collier/Carnegie-saken er imidlertid at det ble omsatt finansielle tjenester i ABG

³¹ Lindblad, Skatterett 2020/1

³² Ibid

³³ Rt. 2009 s. 1632

³⁴ Volker Ludvig

³⁵ Rt. 2012 s. 1547

Sundal Collier/Carnegie-saken, mens ingen av ytelsene som ble omsatt i Norwegian Claims Link-saken var innenfor finansområdet.

Lindblad³⁶ peker på at dette taler for at praksis fra EU-domstolen har ulik rettskildemessig vekt alt etter som det omsettes finansielle tjenester eller ikke. Synet finner også støtte i Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001³⁷, som indikerer at EU-domstolens praksis har begrenset vekt utenfor området for finansielle tjenester.

4 Hva sier EU-retten?

I EU blir merverdiavgiften regulert gjennom merverdiavgiftsdirektivet.³⁸ Direktivet åpner for at ytelser kan ha ulike merverdiavgiftssatser, og det kan gis fritak og unntak fra merverdiavgift, som i den norske avgiftsretten. Spørsmålet 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 stilles derfor også etter EU-retten. Merverdiavgiftsdirektivet regulerer ikke spørsmålet. EU-domstolen har imidlertid gjennom sin praksis utviklet noen overordnede vurderingstemaer for vurderingen av ytelser som omsettes samlet.

4.1 EU-domstolens praksis – to overordnede vurderingstemaer:

Gjennom sin praksis har EU-domstolen utviklet to alternative vurderingstemaer for å vurdere det overordnede spørsmålet om hva som særlig karakteriserer ytelser som omsettes samlet.

Det ene vurderingstemaet er spørsmålet om det foreligger *en hovedytelse med tilleggsytelser*, der tilleggsytelsene skal behandles på samme måte som hovedytelsen, eller om det foreligger flere selvstendige og uavhengige ytelser. Det andre vurderingstemaet legger opp til en vurdering av om ytelsene som omsettes samlet, er *så nær forbundne* at de må anses som én sammensatt ytelse.

³⁶ Lindblad i *Skatterett* 2020/1

³⁷ Finansdepartementet. (2001). Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om finansunntaket for omsetning av finansielle tjenester, pkt 4.

³⁸ Rdir. 2006/112/EF (Rådets direktiv om det fælles merværdiafgiftssystem)

4.1.1 Hovedytelse med tilleggsytelser eller én sammensatt ytelse?

EU-domstolen diskuterte i Card Protection Plan-dommen (CPP)³⁹ om ytelsene var å anse som selvstendige hovedytelser, eller tilleggsytelser knyttet til hovedytelsen, når de skulle vurdere hva som karakteriserte ytelsene som ble omsatt samlet.

For første gang i EU-domstolens praksis, ble vurderingstemaene fra tidligere dommer om hovedytelseslæren benyttet som generelle vurderinger for å avgjøre om en ytelse skulle anses sammensatt eller bestå av flere ytelser.

CPP tilbød kredittkortkunder en sikkerhetspakke som delvis bestod av avgiftspliktige tjenester, deriblant kortregistrering, og delvis et forsikringsselement som var avgiftsunntatt etter merverdiavgiftsdirektivet.⁴⁰

Domstolen viste til at ytelser skal behandles samlet dersom én ytelse anses for å være hovedytelsen og de andre ytelsene i den samlede leveransen skal anses som tilleggsytelser til hovedytelsen. Ved beregning av merverdiavgift skal tilleggsytelsene da behandles på samme måte som hovedytelsen. Domstolen pekte deretter på at en ytelse skal anses som en tilleggsytelse når kjøper ikke har som *mål i seg selv* å anskaffe ytelsen, men at den bare er et middel for å kunne utnytte hovedytelsen på best mulig måte.

Etter EU-domstolens praksis må det derfor vurderes hvilke formål en kunde har ved anskaffelsen av ytelsene. Dette vurderingstemaet har blitt fulgt opp i senere praksis fra EU-domstolen i en rekke dommer, blant annet Volker Ludwig-dommen.⁴¹ Momenter i vurderingen av om det foreligger en hovedytelse, kan for eksempel være partenes avtale, eller om ytelsene er priset samlet eller selvstendig.

4.1.2 Alternativ vurdering; Kunstig å dele opp ytelsene?

Etter det alternative vurderingstemaet EU-domstolen har utviklet, er det relevant å vurdere om ytelser som omsettes samlet er så *nær forbundne* at de objektivt sett

³⁹ C-349/96 Card Protection Plan – avsnitt 29-31 (1999)

⁴⁰ Sjette momsdirektiv art. 13 punkt B bokstav a)

⁴¹ C-435/05 Volker Ludwig, avsnitt 17-21 (2007)

utgjør én enkelt og udelelig ytelse, som det vil være *kunstig å dele opp*.
Vurderingstemaet ble presentert for første gang i Levob-dommen⁴².

Saken gjaldt programvare utviklet i Nederland og tilpasning av denne for bruk i USA. Programvaren og tilpasningen ble priset separat, som to selvstendige ytelser. EU-domstolen pekte på vurderingstemaet om det foreligger en hovedytelse med tilleggsytelser, og at disse ytelsene da skal behandles samlet, men vurderte ikke dette konkret i saken. Domstolen pekte i stedet på at det må forholde seg på samme måte når ytelser er så nær forbundne at de objektivt sett utgjør en enkel, udelelig ytelse, som det ville være kunstig å dele opp.⁴³

4.1.3 To alternative perspektiv:

Den innledende tilknytningsvurderingen etter EU-retten er altså en overordnet vurdering som bygger på det generelle hensynet om å sikre sammenhengen i merverdiavgiftssystemet. Vurderingen av om ytelser er nær forbundne, er en objektiv vurdering av hva som karakteriserer de konkrete, aktuelle ytelsene som omsettes samlet, sett fra gjennomsnittskundens, "*gennemsnittsfbrugers*"⁴⁴ perspektiv.

Ved vurderingen av om det foreligger en hovedytelse med tilleggsytelser, er det et spørsmål om noen av ytelsene er *underordnet* en annen ytelse og derfor skal behandles samlet. Dersom ingen av ytelsene er underordnet den andre, må det vurderes om begge ytelsene er *nødvendige* for kunden og dermed er så *nær forbundne* at de skal behandles samlet.

Avgjørende blir i ethvert tilfelle en konkret vurdering. RR Donnelly Global Turkney Solutions Poland- dommen⁴⁵ er illustrerende for vurderingen; Vurderingen tok utgangspunkt i hovedytelse versus sekundært ytelse. Lagring og oppbevaring av varer var "hovedytelsen" og derfor målet for kunden. Mottakelse, plassering, utlevering, og av- og på-lesing rubriserte under sekundært ytelse. Ompakking av varer var derimot "*en selvstendig hovedydelse*" med mindre

⁴² C-41/04 - Levob

⁴³ Ibid, avsnitt 22

⁴⁴ C-41/04 Levob, avsnitt 20

⁴⁵ C-155/12 – 27. juni 2013

ompakning [...] er nødvendig for at sikre en bedre opbevaring af de omhandlede varer på lageret." Da ville i tilfelle også ompakning være en sekundær ytelse.

Begge de to alternative vurderingstemaene er relevante når man skal vurdere om ytelser skal splittes eller behandles samlet ved beregning av merverdiavgift i tråd med EU-domstolens praksis. Vurderingstemaene gir en overordnet veiledning for den konkrete vurderingen av hva som karakteriserer en samlet leveranse og retter seg mot ulike kommersielle situasjoner der ytelser omsettes samlet, hvor ytelsene kan være én sammensatt ytelse.

Det kan være nødvendig å vurdere begge vurderingstemaene, men ettersom de er alternative, er det nok at ett av alternativene foreligger. I flere dommer stiller også domstolene opp begge de alternative vurderingstemaene, før det foretas en konkret vurdering.

I Levob-dommen blir det imidlertid ikke reist spørsmål om hva som er den mest dominerende eller fremtredende ytelsen. De to overordnede vurderingstemaene kan dermed gli noe over i hverandre, og begrepet "hovedytelse" gir i den sammenheng ikke så mye for tolkningen.

EU-domstolen fremhever også selv i bla. CPP-dommen⁴⁶ at det på bakgrunn av de "*kommersielle transaksjoners forskjellighet...*" er umulig å gi uttømmende svar på hvordan ethvert tilfelle skal løses. Det er de nasjonale domstoler som har ansvaret for å avgjøre hvert "specifikt tilfælde".⁴⁷ EU-domstolen skal på sin side avklare de overordnede momentene som angår fortolkningen av EU-retten, og som, kan være til nytte ved avgjørelser i saken som verserer for denne.⁴⁸

⁴⁶ C-349/96 Card Protection Plan

⁴⁷ C-41/04 Levob, avsnitt 23

⁴⁸ C-41/04 Levob, avsnitt 23

5 EU-domstolens hovedytelseslære – gjelder den i norsk rett?

5.1 *Utgangspunkt*

Spørsmålet om det foreligger en hovedytelseslære i Norge som er i tråd med EU-domstolens praksis, har vært ansett som noe uavklart, både når det gjelder innhold og rekkevidde, herunder om den gjelder generelt eller bare på området for finansielle tjenester. Merverdiavgiftshåndboken⁴⁹ viser til Finansdepartementets brev 8. mars 2021⁵⁰, der Departementet bemerker at det ikke er noe skarpt skille mellom de to ulike vurderingstemaene Høyesterett har anvendt for å vurdere om ellers enkeltstående ytelser skal behandles samlet, men påpeker at en overordnet fellesnevner synes å være "*samlet avgiftsbehandling av det som økonomisk, og i en vanlig mottakers øyne, utgjør én samlet ytelse.*".

5.2 *Hovedytelseslærens rekkevidde*

5.2.1 *Innenfor unntaket for finansielle tjenester – mval. § 3-6*

At det finnes en hovedytelseslære i norsk rett, ble forankret gjennom Sundal Collier/Carnegie-dommen,⁵¹ der Høyesterett viste til Volker Ludwig⁵² og sa at dette er "*dekkende for norsk rett*". Dette må også sies å omfatte vurderingstemaet i Levob, om at ytelsene er "*nært forbundet*"⁵³, og bygger på at lovgiver har gitt uttrykk for at det her skal skje en frivillig harmonisering av reglene.

EU-retten kommer imidlertid først inn ved klassifiseringen av den sammensatte ytelsen, altså når man skal spørre "*hva som var hovedytelsen i den samlede tjeneste*", jf. Sundal Collier/Carnegie-dommen.⁵⁴ Først etter at det er slått fast at det er en sammensatt ytelse, stilles spørsmålet om hva som var oppdragsgivers hovedsiktemål med transaksjonen.

I uttalelse 15. juni 2001⁵⁵ antar Finansdepartementet 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

⁴⁹ Merverdiavgiftshåndboken, 20. utgave, kommentar til § 4-1 flg.

⁵⁰ UFIN-2020-4333 – UTV-2021-481

⁵¹ Rt. 2009 s. 1632 ABG Sundal Collier/Carnegie

⁵² C-435/05, avsnitt 17-18

⁵³ C-41/04, avsnitt 22

⁵⁴ Guri Lindblad, i forelesning på BI Oslo, 07.03.2024.

⁵⁵ FIN 15.06.2001 punkt 4

direkte knyttet til den finansielle hovedtjenesten og mindre vesentlig enn denne." (min kursivering). Uttalelsen er antakelig inspirert av EU-domstolens hovedytelseslære, selv om den ikke angir det rettslige vurderingstemaet. Tilsvarende synspunkt er uttalt i forvaltningspraksis flere steder, blant annet i Merverdiavgiftshåndboken og BFU 14/08. Disse kildene er imidlertid kun forvaltningsuttalelser i etterkant av lovvedtaket, og er mer uttrykk for en oppfatning av rettsstanden enn en rettskilde.

5.2.2 *Utenfor unntaket for finansielle tjenester – mval. § 3-6*

I Skandinavisk Helseservice/Bailine-dommen⁵⁶, innledet lagmannsretten med å definere hovedytelseslæren, og vurderte deretter om denne gjaldt generelt i norsk rett. Etter en samlet vurdering av rettskildene konkluderte lagmannsretten med at hovedytelseslæren gjaldt generelt, også utenfor finansrettens område, fordi de samme hensynene gjorde seg gjeldende. I den konkrete vurderingen vurderte lagmannsretten om Bailine-metoden oppfylte vilkårene etter hovedytelseslæren, med utgangspunkt i kundenes formål med ytelsen.

Man kan imidlertid innvende at lagmannsrettspraksis ikke er rettskilde med nevneverdig vekt i norsk rett. Argumentasjonen i dommen støtter seg på en rekke kilder som muligvis heller ikke kan begrunne en hovedytelseslære i norsk merverdiavgiftsrett, i hvert fall ikke slik den tolkes i EU-domstolens praksis slik den tolkes i, blant annet Geelmuyden Kiese-dommen,⁵⁷ som bygger på et annet rettsgrunnlag og et annet vurderingstema enn Bailine-saken. ABG Sundal Collier⁵⁸ og Grieg-dommene ble også nevnt her, men disse gjaldt finansunntaket, og dermed lite relevant som støtte for synet.

5.3 *Ytelser som er "nært forbundne"*

I juridisk litteratur nevnes ikke vurderingstemaet knyttet til nær forbundne ytelser.⁵⁹ Det nevnes kun at det må vurderes hvilken ytelse i en leveranse som er

⁵⁶ Borgarting lagmannsretts dom LB-2012-52697

⁵⁷ Rt-2004-2000-A

⁵⁸ Rt-2009-1632-A og Gulating 19.10.2009, hhv.

⁵⁹ Guri Lindblad, blant annet i Skatterett 2020/1

hovedytelsen. Heller ikke *Lærebok i merverdiavgift* nevner vurderingstemaet når den tar opp vurderingen av sammensatte ytelser.⁶⁰

Lindblad⁶¹ anfører at en gjennomgang av norsk praksis og teori viser at bare det ene alternative vurderingstemaet som EU-domstolen har utviklet gjennom sin praksis, altså vurderingen av om det foreligger en hovedytelse, har kommet til uttrykk og anvendelse i norsk merverdiavgiftsrett, og finner det klart at domstolene i disse vurderingene bygger på EU-domstolens praksis. Det samme synet fremgår også av *Merverdiavgiftshåndboken*.⁶² Vurderingen av om ytelser som omsettes samlet er så nært forbundet at de skal behandles som én ytelse ved beregning av merverdiavgift, har altså ikke kommet til uttrykk i norsk rett.

En vurdering av ytelser som omsettes samlet kun basert på hovedytelseslæren, slik EU-praksisen har kommet til uttrykk i norsk praksis og teori, vil dermed kunne føre til et annet resultat enn hva som følger av EU-domstolens praksis. Lindblad⁶³ har stilt spørsmål til om bakgrunnen for dette er at Norge har misforstått hovedytelseslæren trukket opp gjennom EU-domstolens praksis, eller bare har tatt til oss enkelte elementer, slik at resultatet kan bli ulikt?

Skatteetaten har publisert en retningslinje⁶⁴ om forvaltning av investeringsselskap der spørsmålet om tjenestene som ytes i et forvaltningsoppdrag skal anses som én sammensatt ytelser, eller om ytelsene skal splittes, blir nærmere drøftet.

Retningslinjen tar utgangspunktet i at ytelser skal splittes ved beregningen av merverdiavgift, og hjemler dette i *Polaris Media*-dommen. I retningslinjen er det imidlertid heller ingen spor etter vurderingen av om ytelsene er så nær forbundne at de likevel bør behandles samlet, til tross for at retningslinjen viser til at praksis fra EU-domstolen har betydning som rettskilde. Retningslinjen er dermed et konkret eksempel på at vurderingen av om ytelser som omsettes samlet skal behandles samlet ved beregning av merverdiavgift, i norsk praksis bare bygger på

⁶⁰ *Lærebok i merverdiavgift*, s. 224

⁶¹ Guri Lindblad, *Skatterett* 2020/1

⁶² [4-1.3 § 4-1 første ledd forts. – Sammensatte ytelser. Hovedytelseslæren](#)

⁶³ Guri Lindblad, *Skatterett* 2020/1

deler av praksisen fra EU-domstolen, selv om det henvises til EU-domstolens praksis uten noen avgrensning.⁶⁵

Det fremkommer imidlertid ikke av praksis at det bevisst er avskåret mot å vurdere om ytelsene i en samlet leveranse av ytelser er nær forbundne. 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 nær forbundne er gjeldende norsk rett, selv om vurderingen ikke har kommet til uttrykk hverken i praksis eller teori.⁶⁶

5.4 Momenter i vurderingen

Oppsummert er altså utgangspunktet etter EU-retten at ytelser skal vurderes som selvstendige og uavhengige ytelser, men at de ikke må kunstig splittes opp. EU-domstolen har gjennom sin praksis oppstilt en rekke momenter som er relevante i vurderingen av om ytelsene likevel skal behandles samlet. I vurderingen legges det vekt på partenes avtale, hvordan ytelsene er priset, hensynet til nøytralitet, hensynet til å unngå misbruk, og hvordan ytelsene er markedsført. Disse momentene synes også å være dekkende for de momentene som har vært relevante også i norsk praksis.⁶⁷

5.5 Norsk rett likevel i tråd med EU-retten? - Ligi Technologie

Borgarting Lagmannsrett avsa dom 04.05.2020⁶⁸ i sak om hvorvidt levering av en behandlingsplattform for synskirurgi var en fjernleverbar tjeneste etter mval § 3-30 (4).

Behandlingsplattformen bestod av tre fysiske apparater, programvare og en nettapplikasjon. De tre apparatene ble stilt til kundens (øyelegens) disposisjon i Norge. Den utenlandske leverandøren stod for vedlikehold av apparatene ved å sende teknikere til Norge to ganger i året og stille reservedeler til disposisjon.

⁶⁵ Lindblad, Skatterett 2020/1 og Lindblad (2001) s. 285–290

⁶⁶ Ibid

⁶⁷ Ibid

⁶⁸ Borgarting lagmannsrett - dom. 04.05.2020 (LB-2019-92898)

Både hardware og software var nødvendig for at behandlingsplattformen skulle fungere. Kunden betalte et samlet vederlag per behandling som ikke var splittet på software og apparater.

Lagmannsretten la under henvisning til Norwegian Claims Link-dommen⁶⁹ til grunn at behandlingsplattformen måtte vurderes som en helhet i relasjon til begrepet «fjernleverbar tjeneste», dvs. at det ikke er adgang til å skille ut deler av ytelsen som avgiftsfri og beregne avgift på den delen som er stedbunden:

"Når det legges vekt på den økonomiske verdien av å få stilt de fysiske apparatene til disposisjon og at apparatene er helt nødvendige for å få gjennomført undersøkelser og behandling av pasientene i Norge, er lagmannsretten kommet til at vesentlige deler av ytelsen de ankende parter har levert, er stedbunden." (min understrekning).

Ettersom en vesentlig del av vederlaget er vederlag for utleie av fysiske maskiner – som er en stedbunden tjeneste – konkluderte retten med at de italienske leverandørselskapene var merverdiavgiftspliktige i Norge.

Transaksjonen gjaldt både varer og tjenester, og ankemotpartens anførsel var at den forholdsmessige verdien av softwaren var 92 % av det totale vederlaget. Vederlaget for de fysiske apparatene var en så *ubetydelig* del av transaksjonen at ytelsen samlet sett måtte ansees som fjernleverbar.

Av tidligere forvaltningspraksis går det imidlertid fram at deler av tjenesteyting som ikke kan fjernleveres "må vurderes separat".⁷⁰ Hvordan stiller så dette synet seg etter Ligi – dommen? Her synes domstolen å legge vekt på en "betydelighetsregel" som man ikke har benyttet tidligere.

Vurderingen har imidlertid klare likhetstrekk med EU-domstolens alternative vurderingstema under hovedytelseslæren, om at ytelser som omsettes samlet er så *nær forbundne* at de objektivt sett utgjør én enkelt og udelelig ytelse, og som det ville være *kunstig å dele opp*.

⁶⁹ Rt. 2012 s.1547

⁷⁰ bla BFU nr. 87/2002 og BFU nr. 36/2005 jf. Roy Kristensen i forelesning v/BI Oslo, 11.04.2024

Man kan derfor spørre seg om det forskjellen kun ligger i semantikken, og at EU-rettens hovedtelselære egentlig ligger til grunn for vurderingene og gjelder fullt ut også i norsk rett.

6 Oppsummering og konklusjon

Det ville vært lett å tilpasse seg merverdiavgiftssystemet dersom det ikke fantes regler om hvilke ytelser som skal behandles samlet og hvilke som skal behandles individuelt. Praksis illustrerer at ytelser av og til henger naturlig sammen, og at det derav ville vært kunstig og tungvint å splitte dem opp i avgiftssammenheng.

Reglene om sammensatte ytelser hindrer omgåelse av systemet, og sikrer nøytralitet ved å oppfordre partene i en transaksjon til å frastå fra å avtale lite hensiktsmessige oppdelinger og samlinger av ytelser.

At disse reglene er klare og forutberegnelige nok til å sikre likebehandling, fordrer gjerne at man velger én tilnærming, enten den tradisjonelle norske varianten, eller EU sin tilnærming. Fortsetter man i et spor hvor det er uklart hvilken tilnærming man skal benytte i vurderingen, vil det gi samfunnsøkonomiske utslag. Lindblad konkluderer i sin avhandling⁷¹ derfor (blant annet) med at når man i norsk merverdiavgiftsrett skal beregne merverdiavgift for ytelser som omsettes samlet, bør ytelsene vurderes etter EU-rettens lære om sammensatte ytelser.

Oppsummert må man nok si at det fortsatt gjenstår en del fra både domstolens og lovgivers side når det kommer til autoritativ forankring av EU-retten som rettskilde i praksis utenfor unntaket for finansielle tjenester i mval. § 3-6, selv om flere avgjørelser⁷² og retningslinje synes å trekke i retning av å benytte EU-domstolens hovedtelselære fullt ut.

⁷¹ Lindblad (2021)

⁷² Bailine og Ligi Technologie

7 Litteratur

Lover og forskrifter

Merverdiavgiftsloven. (2009). Lov om merverdiavgift (LOV-2009-06-19-58)

Bokføringsforskriften - [Bokføringsforskriften - Lovdata Pro](#)

Direktiver

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

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

Lovforarbejder og andre offentlige publikasjoner

NOU 2022: 20 - Et helhetlig skattesystem - [regjeringen.no](#)

Prop. 1 S (2023–2024) Statsbudsjettet 2024 - [regjeringen.no](#)

Finansdepartementet. (2001). Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om finansunntaket for omsetning av finansielle tjenester.

Merverdiavgiftshåndboken 2024, 20 utgave - [Skatteetaten.no](#)

Norsk retts- og forvaltningspraksis

Rt. 2004 s. 2000 A Polaris Media

Rt. 2009 s.1632 ABG Sundal Collier

Rt. 2012 s.1547 Norwegian Claims Link

LB-2008-184780 Grieg Investor

LB-2012-52697 - Bailine

LB-2019-92898 – Ligi Technologie

BFU nr. 87/2002 og BFU nr. 36/200

EJC rettspraksis

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

Levob (C-41/04)

Volker Ludwig (C-435/05)

Litteratur

Ole Gjems-Onstad, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders B. Mikelsen, *Lærebok i merverdiavgift*, 6. utg, Gyldendal Norsk Forlag AS 2020.

Lindblad, G. (2021). Behandlingen av ytelser som omsettes samlet i norsk merverdiavgiftsrett. Skipnes Kommunikasjon / Universitetet i Bergen

Guri Lindblad, «Hovedytelseslæren, mer enn bare hovedytelser? En kommentar til Rt. 2009 s. 1632 og bruken av hovedytelseslæren i norsk merverdiavgiftsrett», *Skatterett* 2020/1, *Juridika*

Guri Lindblad, «[Hovedytelseslæren, mer enn bare hovedytelser?. – En kommentar til Rt. 2009 s. 1632 og bruken av hovedytelseslæren i norsk merverdiavgiftsrett](#)», *Skatterett* 2020/1, [Juridika](#) (kopierte 09. mai 2024)

Øystein Åmodt, foredrag MVA: "*Sammensatte ytelser - hovedytelseslæren?*", Skatteetaten 24.11.2020