

UiO : **Det juridiske fakultet**

Bedømmelse av sammensatte ytelser

I skatte- og merverdiavgiftsretten

Kandidatnummer: 645

Leveringsfrist: 25. november 2012

Antall ord: 17409



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Emne	1
1.1.1	Sammensatte ytelser	1
1.1.2	Transaksjoner som grunnlag for inntektsskatt og merverdiavgift.....	2
1.2	Avgrensninger	4
1.3	Metode	4
1.4	Oversikt over fremstillingen	4
2	SKATTEMESSIG BEDØMMELSE	5
2.1	Inntektsbegrepet.....	5
2.1.1	Skatteplikten gjelder verditilføringen	5
2.1.2	Når foreligger en verditilføring?	8
2.1.3	Skatterettslig bedømmelse i et rettskildeperspektiv	9
2.1.4	Særlig om kapitalgevinster.....	10
2.2	Innvinningsbegrepet	16
2.2.1	Når oppstår skatteplikten for en verditilføring?	16
2.2.2	Innvinning av kapitalgevinster	17
2.2.3	Innvinning av virksomhetsinntekter.....	23
2.2.4	Forholdet mellom innvinning og tidfesting.....	26
2.3	Tidfesting.....	27
2.3.1	Når skal en skattepliktig inntekt inngå i beregningsgrunnlaget?	27
2.3.2	Utgangspunktet: Tidfesting når skattyter har oppfylt sine forpliktelser	27
2.3.3	Hvilke elementer i forpliktelsen skal vederlaget henføres til?	32
2.3.4	Vederlaget gjelder en sammensatt forpliktelse	35
2.3.5	Nærmere om når et vederlag skal fordeles på selvstendige ytelser	38
2.3.6	Innrettelser ved kontrahering av selvstendige ytelser	39
2.3.7	Vederlaget gjelder en særskilt del av samme transaksjon.....	39

2.3.8	Når er elementene i den skattemessige ytelsen prestert?	43
3	MERVERDIAVGIFTSRETTSLIG BEDØMMELSE.....	46
3.1	Omsetning som grunnlag for avgiftsplikt	46
3.2	Beregningsgrunnlaget	47
3.3	Bedømmelsen av sammensatte ytelser	48
3.3.1	Innledning	48
3.3.2	Rt-2004-2000 (Geelmuyden.Kiese)	49
3.3.3	LB-2004-45797 (Veidekke)	50
3.3.4	Rt-2009-1632 (ABG SC og Carnegie)	52
3.3.5	TOSLO-2011-16710 (Regus)	54
3.3.6	TOSLO-2011-19537 (Bailine)	55
3.3.7	HR-2012-1939-A (Norwegian Claims Link)	58
3.3.8	Praksis preges av ulike bedømmelsesnormer	62
3.3.9	Utpensling av bedømmelsesnormen	63
4	NOEN ORD OM BEDØMMELSES NORMENE.....	66
4.1	Bedømmelsen knyttes ofte til enkeltbestemmelser	66
4.2	Ytelsers karakter som et sentralt reelt hensyn	66
5	LITTERATURLISTE	67

1 Innledning

1.1 Emne

1.1.1 Sammensatte ytelser

Oppgaven handler om hvilke normer som ligger til grunn for bedømmelsen av transaksjoner i skatte- og merverdiavgiftsretten.

Uttrykket “sammensatte ytelser” brukes i ulike sammenhenger, men som regel om problemstillinger med mange fellestrekk. Privatrettslig sikter uttrykket “ytelse” til det en avtalepart har forpliktet seg til å prestere. Bestilling av en vare er tilsynelatende en ukomplisert transaksjon, men oppfyllelsen kan bestå av at varen må hentes fra lageret, kanskje finjusteres for kundens formål, pakkes inn og overgis. Normalt vil en slik transaksjon bedømmes som et *kjøp*. Strengt tatt kan imidlertid transaksjonen også sies å inneholde elementer av tjenesteytelser. Slike betraktninger blir synligere for større transaksjoner, et oppdrag kan ofte anses som én overordnet tjeneste, men også som flere selvstendige underliggende tjenester. Privatrettslig må det foretas en bedømmelse av rettsforholdet for å identifisere bakgrunnsretten for forpliktelsen.

De problemstillinger uttrykket “sammensatte ytelser” reiser i privatretten er egnet til å illustrere at de samme problemstillingene også gjør seg gjeldende for den *offentligrettslige* bedømmelsen av transaksjonen. Der de ulike delene av en transaksjon isolert sett er underlagt ulik skatte- og avgiftsmessig behandling, kan normene for en rettsregels bedømmelse av transaksjonen få stor betydning for rettsvirkningene den utløser. Ettersom ulike hensyn kan gjøre seg gjeldende, kan resultatet av den privatrettslige og offentligrettslige bedømmelse av samme transaksjon falle ulikt ut.

Merverdiavgiftssystemet bygger på en generell avgiftsplikt for varer og tjenester, men med unntak for visse tjenester. Når en forpliktelse inneholder elementer som isolert sett er avgiftspliktige, og elementer som isolert sett omfattes av et unntak, aktualiseres spørsmålet om hvordan tjenesten skal bedømmes. Et tilsvarende bedømmelsesspørsmål oppstår for kapitalgevinster i skatteretten, fordi visse gevinster er unntatt fra skatteplikt. For virksomhetsinntekter vil spørsmålet om hva som utgjør én eller flere tjenester være aktuelt for reglene om innvinning og tidfesting av vederlag.

Innledningsvis kan det pekes på at problemstillingene ligger i to ulike plan: For kapitalgevinster og merverdiavgift går bedømmelsen på at ytelsen inneholder elementer som isolert sett reguleres ulikt fordi de omfattes av ulike *lovbegreper*. Skal ytelsen anses som én sammensatt ytelse og subsumeres under ett av lovbegrepene, eller skal elementene anses som selvstendige ytelser? Det er altså loven selv som gjør ytelsen “sammensatt”, ikke den privatrettslige forpliktelsen. For virksomhetsinntekter går ikke bedømmelsen på at forpliktelsen inneholder deler som omfattes av ulike lovbegreper, men på at også forpliktelser som omfattes av samme lovbegrep iblant må avgrenses. I begge plan er det altså snakk om en avgrensning av transaksjonen, som en del av en offentligrettslig bedømmelse.

Når noe her omtales som en “sammensatt ytelse” i skatte- og avgiftsmessig forstand, er dette følgelig *resultatet* av et regelsetts bedømmelse av transaksjonen. For å skille mellom det privatrettslige og offentligrettslige meningsinnholdet, vil jeg bruke uttrykket “sammensatte forpliktelser” om det privatrettslige, mens “sammensatte ytelser” forbeholdes resultatet av den offentligrettslige bedømmelsen.

1.1.2 Transaksjoner som grunnlag for inntektsskatt og merverdiavgift

Privatrettslige transaksjoner kan medføre at fysiske og juridiske personer pålegges offentligrettslige betalingsplikter i form av plikt til å svare inntektsskatt og merverdiavgift.

For at noe skal regnes som inntekt fremgår dette av innvinningsvilkåret, der erverv av fordeler fra andre er en sentral prinsipiell innvinningsform.¹ For merverdiavgift fremgår det av at “omsetning” er et grunnlag for at plikt til å beregne og innkreve avgift skal oppstå, jf. lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58 (mval.) § 3-1 første ledd.

Begrepet “transaksjon” sikter her til de *faktiske omstendigheter* som finner sted når verdier overføres mellom parter.² Et sentralt hensyn ved utformingen av transaksjoner vil være å redusere transaksjonskostnadene mest mulig, for å optimalisere utbyttet av verdiutvekslingen.³ Når verdioverføringen gir skattepliktig inntekt og krav om å beregne og innkreve merverdiavgift, *kan* dette representere transaksjonskostnader for partene. Den nærmere vurderingen av om transaksjonen faktisk medfører betalingsplikter, avhenger blant annet av det øvrige beregningsgrunnlaget for inntektsskatt, og medkontrahentens fradragsrett for merverdiavgift.

Det rettslige grunnlaget for gjennomføringen av verdiutvekslingen vil normalt være *avtaler*. En avtale kan defineres som et partsbestemt rettsgrunnlag, der dens forpliktende virkning utledes av partenes viljeserklæringer overfor hverandre.⁴ “Avtalen” er følgelig bare en *formell betegnelse* på at det foreligger et rettsforhold. Det er partenes viljeserklæringer og forutsetninger som hovedsakelig utgjør avtalens rettslige innhold.⁵ Blant viljeserklæringene er det *løftene* som skaper et rettsgrunnlag for plikter, ved at de pålegger løftegiver en forpliktelse. Bortsett fra der bakgrunnsretten er preseptorisk og vidtrekkende, vil rettsgrunnlaget for transaksjonen derfor hovedsakelig utgjøre partenes gjensidige løfter overfor hverandre.

Dette innebærer at en transaksjon kan bygge på et ensidig løfte, et samspill av løfter mellom to parter (en avtale) eller flere avtaler som regulerer ulike sider av transaksjonen.

¹ Aarbakke, 1990, s. 12

² Bryde Andersen, 2011, s. 15

³ Bryde Andersen, 2011, s. 15

⁴ Bryde Andersen, 2008, s. 86

⁵ Bryde Andersen, 2008, s. 73

Norsk rett har en grunnleggende kompetansenorm om at de fleste rettssubjekter har frihet til å forplikte seg, som også gir stor valgfrihet for *hvordan* de vil utforme transaksjonen. Etersom transaksjonskostnadene har nær sammenheng med den offentligrettslige bedømmelsen av transaksjonen, vil bedømmelsesnormene være viktige for hvordan transaksjonen utformes. For å ta stilling til partenes *samlede kostnader* må inntektsskatteretten og merverdiavgiftsretten ses i sammenheng.

1.2 Avgrensninger

Bedømmelsesnormene skal her belyses i tre sammenhenger: For kapitalgevinster, virksomhetsinntekter og merverdiavgift. Fremstillingen tar bare for seg transaksjoner som bygger på avtaler. For å få frem relevante hensyn for drøftelsen av de konkrete problemstillingene kreves en viss gjennomgang av alminnelig skatte- og merverdiavgiftsrett, men fremstillingen her vil begrense seg til det som anses mest relevant for oppgaven.

1.3 Metode

Særlige metodespørsmål vil tas opp underveis i fremstillingen der slike spørsmål reiser seg. Når det gjelder oppgavens problemstillinger er rettskildesituasjonen veldig ulik for skattedelen og merverdiavgiftsdelen. Skattedelen preges av relevante, men korte uttalelser i forarbeidene, og ofte lite relevant rettspraksis. Dette gjelder særlig for bedømmelsen av virksomhetsinntekter. Fokus vil derfor ligge på de grunnleggende hensynene bak reglene, og hvilke slutninger som kan utledes herfra. Merverdiavgiftsdelen preges av få relevante uttalelser i forarbeidene, men et stort omfang av relevant rettspraksis.

1.4 Oversikt over fremstillingen

Fremstillingen er delt inn slik at de skatterettslige problemstillingene behandles i punkt 2, de merverdiavgiftsrettslige problemstillingene i punkt 3, før det vil knyttes noen bemerkninger til bedømmelsene i punkt 4.

2 Skattemessig bedømmelse

2.1 Inntektsbegrepet

2.1.1 Skatteplikten gjelder verditilføringen

Hovedbestemmelsen om hva som er bruttoinntekter finnes i skatteloven § 5-1, der første ledd blant annet hjemler skatteplikt for fordeler vunnet ved arbeid, kapital og virksomhet. Andre ledd hjemler en generell skatteplikt for gevinster vunnet ved realisasjon av formuesobjekter, men for slike gevinster finnes en rekke unntak i kapittel 9. Ved realisasjon av formuesobjekter tilknyttet virksomhet følger skatteplikten av virksomhetsregelen i første ledd, kapittel 9 kommer da ikke til anvendelse.

Skattelovens inntektsbegrep bygger i stor grad på et skatteevneprinsipp, som tilsier at kun noe med økonomisk verdi kan regnes som inntekt.⁶ Ellers vil en skattyter ikke ha “evne” til å pålegges en betalingsforpliktelse. Dette har kommet til uttrykk gjennom fordelsbegrepet. Hva som utgjør en fordel er ikke definert i loven. Ettersom skatteevneprinsippet tilsier at alle tilføringer av økonomisk verdi bør regnes som inntekt, kan dette fremstå som en hensiktsmessig løsning, da en positiv avgrensning kan åpne for innrettelser. Samtidig kan det lave presisjonsnivået vanskeliggjøre forutberegnelighet, i et moderne samfunn er det mye som kan sies å ha økonomisk verdi selv om det ikke kan omsettes.

I lys av formålet om å ha et vidt inntektsbegrep er det ikke tradisjon for å legge et materielt legalitetsprinsipp til grunn ved tolkningen av skatteregler. Til tross for at selve uttrykket “fordel” gir liten veiledning for hva som konkret skal anses som en fordel, slik at skattepliktens nærmere innhold må utledes fra andre rettskilder, oppfattes ikke ordlydens

⁶ Aarbakke, 1990, s. 6

vaghet som et argument for at noe skal falle utenfor fordelsbegrepet fordi hjemmelen *ikke er klar nok*. Dette gjør det vanskelig å gi en presis formulering av fordelsbegrepet, særlig fordi innholdet ofte kan sies å bygge på *sammenligninger* fremfor en teoretisk skatterettslig eller økonomisk underbyggelse.⁷

Uttrykket “fordel” kan tyde på at det må foreligge noe som stiller skattyter i en *bedre posisjon enn andre*, basert på en sammenligning av skattyters og øvrige personers stilling. Zimmer beskriver fordelsbegrepet slik: “En « fordel » i skattelovens forstand kan sies foreligger når skattyteren har *mottatt gratis eller til underpris noe som andre må betale for*, hva enten det er en ting, en tjeneste eller det å bli fritatt for en forpliktelse, eller det innebærer en besparelse for ham.”⁸ Det presiseres videre at det ikke er noe vilkår at tingen eller tjenesten kan omsettes. Dertil må fordelsbegrepet avgrenses iallefall i tre retninger: At det mottatte må ha økonomisk verdi, mot slikt som er tilgjengelig for alle, og mot slikt som en arbeidsgiver har stilt til disposisjon hovedsakelig i egeninteresse.⁹

§ 5-1 andre ledd inneholder ikke uttrykket “fordel”, men gir hjemmel for å regne “gevinster” på formuesobjekter som skattepliktig inntekt. Gevinster omfattes ikke av hjemmelen for å skattlegge fordeler vunnet ved kapital etter første ledd.¹⁰ For at en gevinst skal bli skattepliktig kreves altså at den er vunnet ved realisasjon av et “formuesobjekt”. Zimmer skriver at begrepet formuesobjekt “i det vesentlige” tilsvarer kapitalbegrepet i første ledd, som i § 5-20 (1) presiseres til blant annet å omfatte fast eiendom, løsøre, finansgjenstander og immaterielle rettigheter. Begrepet “formuesobjekt” er følgelig et slags omfattende *gjenstandsbegrep*.¹¹

Formuesobjekter kan være fordeler i visse sammenhenger, men det er verken selve formuesobjektet eller et eventuelt vederlag ved salg av gjenstanden som er den

⁷ Aarbakke, 1986, s. 42

⁸ Zimmer, Fra frynseskatterettens alminnelige del, Jussens Venner 2009 nr. 6 s. 630

⁹ Zimmer, 2009, s. 127-128

¹⁰ Aarbakke, 1990, s. 44

¹¹ Aarbakke, 1990, s. 42

skattepliktige fordelen for skattyter. Det som representerer en fordel er “gevinsten” på formuesobjektet, *den verdistigning som har funnet sted på formuesobjektet i skattyters eiertid*. Verdistingen vil riktignok være delvis bestemt av vederlaget, men dette anses som en refleksjon av verdistingen som utgjør fordelen. Ettersom det er verdistingen i skattyters eiertid som utgjør fordelen, forutsetter dette at verdistingen skjer på noe skattyter kan ha en *eierposisjon* i. Dette må ligge til grunn for tolkningen av uttrykket “formuesobjekt”.

En såkalt informasjonsytelse kan fremheve forskjellen: Verdien av å motta gratis rådgivning fra en konsulent vil være en fordel. Men rådgivningen kan vanskelig være et formuesobjekt for skattyter, da han sjelden vil ha et eierforhold til rådgivningen. For at skattyter skal kunne ha en eierposisjon i denne må han enten ha rettigheter knyttet til *manifestasjonen* av informasjonen, eller rettigheter i en *immateriell beskyttelse* av informasjonen.¹² Dersom rådgivningen ytes ved at man får eierretten til en bok der informasjonen er manifestert, vil følgelig *boken* utgjøre et formuesobjekt, som kan stige i verdi. Større sannsynlighet for verdisting vil imidlertid trolig foreligge der skattyter får overført *opphavsretten* til åndsverket som boken kan være en eksemplarframstilling av. Opphavsretten er et formuesobjekt som kan stige i verdi under skattyters eiertid.

Selv om skatteloven kan benytte ulike uttrykk for hva som er skattepliktig inntekt, vil fordelsbegrepet være et grunnleggende vilkår. I tillegg kan det være grunn til å skille mellom konkrete fordeler og “fordelstyper”. Penger har opplagt økonomisk verdi og kan være en fordel, men gevinstregelen viser at selv om skattyter mottar et pengebeløp er ikke fordringen en fordel i seg selv.

Dette skulle gi grunnlag for en nærmere beskrivelse av fordelsbegrepet: Når noe kjøpes til markedspris, realiserer man et formuesobjekt, normalt kontanter eller en pengefordring på sin bankforbindelse. Men denne omplasseringen av kapitalen er ingen fordel, om det ses

¹² Bryde Andersen, 2005, s. 558

bort fra muligheten for en valutagevinst ved ombyttingen. En fordel vil først foreligge der man får erverve noe til *underpris*. Det å yte seg selv en tjeneste vil være en fordel, man mottar noe andre må betale for. Yter man andre en tjeneste får man ikke selv verdien av tjenesten, men normalt et vederlag for tjenesteytelsen, som vil være en fordel. Gratis bruk av andres gjenstander vil være en fordel, for å komme i samme posisjon må man alternativt leie en tilsvarende gjenstand. Dette gjør også bruken av egne gjenstander til en fordel, andre må betale for en tilsvarende bruk.

Ettersom det bør skilles mellom konkrete fordeler og fordelstyper, synes det treffende å si at fordeler representerer en *verditilføring*. Verdtilføringen må nødvendigvis også ha en *tilknytning* til skattyter for at han skal kunne beskattes for den. Som regel vil tilknytningsformen være at verdtilføringen tilkommer skattyteren selv. Slik vil det være der skattesubjektet yter seg selv en tjeneste og dermed får verdtilføringen tjenesten innebærer. Der tjenesten ytes andre, slik at skattyter ikke får verdien av tjenesten direkte, kan verdtilføringen skje i form av et vederlag fra tjenestemottaker. Uttaksbeskatning etter § 5-2 viser imidlertid at også verdtilføringer *fra* skattyter kan anses som en fordel for han. Der en virksomhet utfører tjenester vederlagsfritt for et annet skattesubjekt, kan beskatning av virksomheten skje som om tjenesten var omsatt til vanlig pris, selv om det ikke er skattyter som har mottatt verdtilføringen.¹³

2.1.2 Når foreligger en verdtilføring?

Det vesentlige spørsmålet vedrørende fordelsbegrepet blir dermed hva som representerer en verdtilføring i skattelovens forstand. For å regulere dette bygger skatteloven i stor grad på et *bruttoprinsipp*.¹⁴ Dette innebærer at der skattyter yter tjenester mot vederlag, skal vederlaget bedømmes isolert fra kostnadene ved tjenesteytelsen. Om vederlaget er en pengefordring, vil det klart foreligge en verdtilføring. Bruttoprinsippet medfører at

¹³ Zimmer, 2009, s. 261

¹⁴ Aarbakke, 1990, s. 8

spørsmålet om hvilke kostnader som kan utgjøre fradragsposter, altså hvilke kostnader som er skattemessig relevante, blir et eget spørsmål for seg.

Drøftelsen ovenfor kan tilsynelatende gi noen merkelige utfall. Dersom skattyter kjøper en mobiltelefon, vil han ikke bli tilført verdier der kjøpet skjer til vanlige vilkår. Men der skattyter istedenfor å betale med penger betaler i form av en arbeidsinnsats tilsvarende mobiltelefonens verdi, vil vederlaget (mobiltelefonen) representere en fordel for han. Hvordan kan det ha seg at ervervet representerer en fordel der man betaler med arbeidsinnsats, mens det ikke er en fordel der man betaler med penger?

Poenget er at der skattyter betaler med penger og får mobiltelefonen som vederlag, er *fordelen i seg selv en nettostørrelse*. Dette skyldes at vederlaget har tilknytning til realisasjonen av pengefordringen, og fordeler i form av en verdistigning på formuesobjekter må nødvendigvis fastsettes etter en differanseavregning. Dersom skattyter erverver telefonen til en lavere pris som vederlag for arbeidsinnsats, vil dette være en fordel vunnet ved arbeid, ikke en fordel vunnet ved realisasjon av en fordring på banken.

Der det ikke unntaksvis ligger et nettoprinsipp til grunn for å avgjøre om det foreligger en verditilføring, bygger altså skatteloven på et bruttoprinsipp. Det kan dermed foreligge en fordel i skattelovens forstand selv om tjenesten *økonomisk sett* medfører en *reduksjon* i skattyters formuesstilling.

Den nærmere vurderingen av når en verditilføring skal anses *tilført*, hører under innvinningsvilkåret som skal drøftes nedenfor i punkt 2.2.

2.1.3 Skatterettslig bedømmelse i et rettskildeperspektiv

Når skatteregler ofte forutsetter en bedømmelse av privatrettslige rettsforhold, skulle utgangspunktet være at normene for denne bedømmelsen må avgjøres etter en konkret tolkning av den aktuelle bestemmelsen. En rettskildemessig utfordring er imidlertid at rettsanvendelsen sjelden er *linnear*.

Dette kan illustreres av såkalt hybridfinansiering av selskaper. Selskapsrettslig, regnskapsrettslig og skatterettslig finansieres selskaper av to hovedtyper innskudd: Egenkapital og gjeld. Uttrykket hybridfinansiering sikter til innskudd i et selskap med elementer fra begge disse begrepene. Et lån kjennetegnes av tilbakebetalingsplikten, noe som ikke kjennetegner egenkapital. Men dersom vederlaget for lånet er knyttet til utdelt utbytte fra selskapet, istedenfor en løpende rente, vil dette elementet svare til et kjennetegn for egenkapital. Skattemessig må det tas stilling til om fordelene som mottas fra selskapet skal bedømmes som utbytte eller renter, og dette må igjen bygge på en bedømmelse av innskuddet.

Ettersom grensen mellom egenkapital og gjeld får betydning i en rekke sammenhenger, viser dette de rettskildemessige utfordringene som ofte aktualiseres ved bedømmelser: Det metodiske utgangspunktet er tolkningen av *den enkelte bestemmelse*, samtidig som det i mange sammenhenger kreves at et saksforhold bedømmes likt i relasjon til et helt regelsett, altså at bedømmelsen isteden må bygge på en mer *overordnet klassifiseringsnorm*.

Poenget her er å vise at den skattemessige bedømmelsen av et rettsforhold bygger på normer, som igjen formes av ulike hensyn. Når bedømmelsen involverer flere lovbegreper, og disse bygger på ulike hensyn, kan det bli vanskelig å avgjøre hva som fremstår som en hensiktsmessig harmonisering av argumentene.

2.1.4 Særlig om kapitalgevinster

2.1.4.1 Avgrensning av formuesobjektet

Den skattepliktige inntektsposten for kapitalgevinster er som nevnt verdistigningen på et formuesobjekt. Dette aktualiserer spørsmålet om hvordan et formuesobjekt nærmere bestemt skal avgrenses. Hva som utgjør samme eller ulike formuesobjekter kan illustreres av en virksomhetsoverdragelse. Der virksomhetens eiendeler overdras vil den

kontraktsrettslige salgsgjenstanden være “virksomheten” som sådan. Om en enkelt eiendel viser seg ikke å være som forutsatt må mangelsspørsmålet bygge på eiendelens betydning for *virksomheten*, ikke på vurderinger av om den isolert sett er som forventet. Privatrettslig foreligger det altså en sammensatt forpliktelse, og ikke flere selvstendige kjøp.

Samtidig kan man vanskelig ha noen eierstilling til virksomhetens *formuesmasse* utenom eventuelle selskapsandeler. Dette innebærer at formuesobjektene må være de enkelte gjenstander som overdras. Den nærmere avgrensningen av hva som utgjør samme eller flere formuesobjekter vil i stor grad måtte bygge på et fornuftig skjønn over hva som utgjør en samlet enhet.

Når et samlet vederlag gjelder flere formuesobjekter, innebærer dette at “det samlede vederlag skal fordeles i forhold til omsetningsverdiene på de objekter som er gjenstand for avhendelse.”¹⁵ Vederlaget må følgelig fordeles for å utgjøre en utgangsverdi for hver enkelt gjenstand. Tilsvarende må kjøper fordele anskaffelseskostnadene på de ulike formuesobjektene inngangsverdier.

Verdistigningen på formuesobjekter i skattyters eiertid er skattepliktig etter § 5-1 andre ledd. Unntak fra skatteplikten finnes imidlertid både i lovens kapittel ni, og i fritaksmetoden i § 2-38. Selv om formuesobjektet er *avgrenset*, kan det følgelig oppstå et *bedømmelsesspørsmål* der samme formuesobjekt inneholder elementer som isolert sett omfattes av ulike lovbegreper.

2.1.4.2 Bedømmelse av et sammensatt formuesobjekt

Formålet her er ikke å redegjøre for unntaksreglene, men å redegjøre for bedømmelsen av formuesobjektet der saksforholdet er slik at formuesobjektet inneholder elementer som isolert sett omfattes av ulike lovbegreper.

¹⁵ Aarbakke, 1990, s. 101

2.1.4.2.1 Rt-1964-1241 (Ommang)

Saken gjaldt salg av en eiendom som besto av både bebygget og et stort ubebygget areal. Når en eiendom med *bebygget grunn* realiseres, er utgangspunktet at gevinsten etter sin art anses å gjelde en boligeiendom.¹⁶ Etter dagjeldende landsskatteloven § 43 fjerde ledd skulle gevinsten imidlertid anses å gjelde *tomten* dersom vederlaget i vesentlig grad må anses bestemt av muligheten til å anvende tomten til bebyggelse eller andre forretningsmessige formål. Høyesterett kom til at dette var tilfellet.

Siden gevinsten både oppfylte vilkårene for å være en skattefri boliggevinst og en skattepliktig tomtegevinst, ble spørsmålet hvordan gevinsten skulle bedømmes. Retten legger avgjørende vekt på tomteregelens formål: Poenget er ikke å *utvide* skatteplikten ved å gjøre boliggevinsten skattepliktig, men å sikre at den delen av gevinsten som gjelder tomten ikke skal bli skattefri bare fordi tomten realiseres sammen med en bolig. For å oppnå formålet måtte bedømmelsesnormen utformes slik at gevinsten ble *fordelt* på to selvstendige formuesobjekter: Boligeiendommen og tomten. Fordelingen foretas ved at den samlede salgssummen fratrekkes verdien av boligen og en naturlig del av tomten rundt denne.

2.1.4.2.2 Rt-1982-963 (Dahlheim)

Gevinsten gjaldt her en sammensatt forpliktelse, overdragelse av et gårdsbruk og et pensjonat som lå på eiendommen. Gevinst ved salg av gårdsbruket var skattefritt som realisasjon av jordbrukseiendom, mens gevinst for pensjonatet var skattepliktig. Det samlede vederlaget skulle betales i avdrag, spørsmålet var hvordan avdragene skulle bedømmes.

Førstvoterende uttaler følgende, på vegne av flertallet: “Det som ble solgt ved kontrakten av 30. oktober 1974, var én fast eiendom som også var drevet som en enhet og ble solgt

¹⁶ Aarbakke, 1990, s. 88

som en enhet for en samlet kjøpesum. Da det ble drevet både gårdsbruk og rekreasjonshjem på eiendommen, kom to forskjellige sett skattebestemmelser til anvendelse på vederlaget for eiendommen, som derfor skjønnsmessig måtte fordeles på jordbruksvirksomhet og pensjonatvirksomhet."

Annenvoterende slår fast at spørsmålet ikke er direkte løst i skatteloven, og at heller ikke alminnelige prinsipper gir noen entydig løsning. Han vektlegger hensynet til at løsningen bør være det som *gjennomsnittlig* vil gi de rimeligste resultatene og den enkleste måten å gjennomføre ligningen på.

Når annenvoterende presiserer at rettskildene ikke gir anvisning på hvordan et sammensatt formuesobjekt skal bedømmes, hvordan kan flertallet uten videre legge til grunn at vederlaget skal fordeles på gårdsbruket og pensjonatet? Førstvoterendes uttalelser gir tilsynelatende inntrykk av at eiendommen anses som ett formuesobjekt, med elementer som reguleres av ulike regelsett. Når spørsmålet anses opplagt gir det imidlertid mer inntrykk av at gårdsbruket og pensjonatet betraktes som *selvstendige formuesobjekter*. Isåfall er det klart at vederlaget må fordeles, for å finne verdistigningen på det enkelte formuesobjekt. Om det legges til grunn at flertallet anser elementene som del av samme formuesobjekt må fordelingen sies å bygge på hensynet til en riktig økonomisk behandling av elementene.

2.1.4.2.3 Rt-2011-1620 (Konvertible obligasjoner)

Spørsmålet i saken var om gevinst ved realisasjon av konvertible obligasjoner var skattepliktig. Retten tok først stilling til hvordan den konvertible obligasjonen skal bedømmes i forhold til fritaksmetoden i § 2-38. Førstvoterende presiserer at det ikke er et generelt prinsipp at sammensatte formuesobjekter skal deles opp ved beskatningen, slik at vederlaget fordeles på elementene: "Hvorvidt det er grunnlag for dekomponering, må vurderes konkret basert på de aktuelle rettskildene."

Etter å ha konkludert både med at det ikke var grunnlag for dekomponering etter en tolkning av fritaksmetoden, og at konvertible obligasjoner som sådan ikke omfattes, tok

retten stilling til hvordan formuesobjektet skal bedømmes *generelt*. Saksforholdet var følgelig at fordringselementet isolert sett reguleres av § 9-3 første ledd bokstav c, mens tegningsretten isolert sett var unntatt fra skatteplikt etter § 2-38 andre ledd bokstav c. Formuesobjektets sammensatte karakter kunne tilsynelatende medført at gevinsten ikke ble henført under noen av særreglene i det hele tatt, bedømt som bare en fordring eller tegningsrett etter en vesentlighetsvurdering, eventuelt som to selvstendige formuesobjekter ved at gevinsten ble fordelt på elementene.

I avsnitt 66 viser retten til at selv om vesentlighetsvurderinger ofte legges til grunn for bedømmelsen, kan det ikke oppstilles “en generell og unntaksfri regel i den retning. Løsningen må også for dette spørsmålet bero på en konkret vurdering av de aktuelle rettskildene.” Retten kommer til at en vesentlighetsvurdering er uegnet for bedømmelsen i dette tilfellet. Dette skyldtes at fremgangsmåten for en slik vurdering fremsto som usikker, og at en slik bedømmelse ofte ville medføre en usymmetrisk behandling ved at tap blir fradragsberettigede og gevinster skattefrie dersom vesentlighetsvurderingen skal knyttes til realisasjonstidspunktet.

Flertallet mente at det før innføringen av fritaksmetoden var en “fast rettsoppfatning” om at konvertible obligasjoner ble beskattet som gevinst ved fordringen alene. Da forarbeidene til fritaksmetoden ikke omtaler bedømmelsesspørsmålet, tolkes dette som at rettsstilstanden var forutsatt videreført fra lovgivers side. Den konvertible obligasjonen ble på dette grunnlag bedømt som en fordring etter § 9-3 første ledd bokstav c. Da obligasjonen ble ansett å være et mengdegjeldsbrev, ble gevinsten i sin helhet skattepliktig.

Én dommer dissenterte, og mente at både formålshensyn og nøytralitetshensyn ved tolkningen av § 2-38 talte for at elementene i den konvertible obligasjonen måtte behandles for seg i henhold til bestemmelsen.

Ved utledelsen av bedømmelsesnormene synes flertallet å legge avgjørende vekt på hensynet til en klar og forutberegnelig norm. Mindretallet legger mer vekt på hensynet til

en riktig økonomisk behandling av gevinsten, som formålet bak fritaksmetoden må sies å tale for, selv om gjennomføringen av fordelingen ikke er regulert eller opplagt.

2.1.4.2.4 Oppsummering

Første trinn er som nevnt å avgrense formuesobjektet. Der flere formuesobjekter realiseres mot et felles vederlag er det klart at vederlaget skal fordeles på de selvstendige formuesobjektene utgangsverdier. Bedømmelsesspørsmålet oppstår der samme formuesobjekt inneholder elementer som isolert sett omfattes av ulike lovbegreper. Som nevnt i Rt-2011-1620 kan en fordeling av gevinsten på elementene ikke legges til grunn som et tilsvarende utgangspunkt her. Etter min mening må dette være riktig. Når verdistigningen skal identifiseres for hver enkelt gjenstand *forutsetter* dette en fordeling. Der elementene i formuesobjektet isolert sett omfattes av ulike lovbegreper er det andre hensyn som kan gjøre seg gjeldende for utformingen av bedømmelsesnormen.

Bedømmelsesspørsmålet ble først satt på spissen i tomtesakene. Utfordringen her er at tomteregelen i seg selv inneholdt en vesentlighetsvurdering, samtidig som det må skilles klart mellom *om* elementet omfattes av lovbegrepet, og *bedømmelsen* av et sammensatt formuesobjekt med elementer fra ulike lovbegreper. Når Rt-2011-1620 også slår fast at bedømmelsen ikke alltid kan bygge på en vesentlighetsvurdering, må også dette være riktig.

Etter mitt skjønn må bedømmelsesspørsmålet i hovedsak avgjøres av generelle og konkrete hensynsgrupper. Generelle hensyn vil være hensynet til en enkel, effektiv og forutberegnelig bedømmelse. Dette vil normalt tale for en *vesentlighetsvurdering* av hvilket element vederlaget i størst grad gjelder. Et hyppig konkret hensyn bak lovbegreper er at bedømmelsen bør gi en økonomisk riktig behandling av gevinsten. Dette vil tale for at gevinsten *fordeles* på elementene og behandles for seg.

Utgangspunktet må være å finne den rette *harmoniseringen* av hensynene som gjør seg gjeldende. Der gevinsten enkelt kan fordeles vil hensynet til å oppnå et riktig økonomisk

resultat måtte veie tungt. Der fremgangsmåten for en fordeling fremstår usikker eller er komplisert, vil hensynet til en enkel og effektiv regel normalt måtte tillegges tyngre vekt.

Samtidig må lovbegrepene tolkes for å avgjøre om elementene overhode omfattes når de inngår i et sammensatt formuesobjekt. Dette må hovedsakelig bygge på formålet med særreglene. Der elementenes karakter endrer seg såpass at særreglene ikke er aktuelle, vil det sammensatte formuesobjektet være skattepliktig etter utgangspunktet i § 5-1 andre ledd.

2.2 Innvinningsbegrepet

2.2.1 Når oppstår skatteplikten for en verditilføring?

Skatteevneprinsippet tilsier også at fordelen må være *tilført* skattyter.¹⁷ Dette kommer til uttrykk gjennom vilkåret om at fordelen må være innvunnet. Forarbeidene til skatteloven omtaler innvinningsvilkåret som et “hovedvilkår” for skattlegging, og i forlengelsen av dette: “Et skatterettslig utgangspunkt er at kun endelig opptjente inntekter skattlegges. Rene inntektsmuligheter skattlegges ikke.”¹⁸ Ettersom en verditilføring kan være en prosess, må det fastlegges *når* fordelen nærmere bestemt skal anses tilført skattyter.

Hva som skal til for at en fordelen anses innvunnet må avgjøres ved å tolke skatteregelen. Den begivenhet som anses å markere at skattyter er tilført fordelen, kalles innvinningsbegivenheten. Denne kan prinsipielt være en begivenhet ved ervervet av fordelen, en begivenhet innenfor skattyters eiertid av fordelen eller en begivenhet ved avståelsen av fordelen til andre.¹⁹ Innvinningsvilkåret avgrenser altså inntektsbegrepet i to retninger: For det første mot potensiell inntekt, og for det andre mot allerede opptjent inntekt.

¹⁷ Aarbakke, *Innføring i Skatt på inntekt*, Jussens Venner 1987 s. 288

¹⁸ Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 49

¹⁹ Aarbakke, 1990, s. 12

2.2.2 Innvinning av kapitalgevinster

2.2.2.1 Innvinningsbegivenheten: Realisasjon av formuesobjektet

Innvinningsbegivenheten for gevinster etter § 5-1 andre ledd er at det foreligger “realisasjon” av formuesobjektet. Av forarbeidene fremgår det at realisasjon forutsetter at “eierposisjonen i formuesobjektet opphører. Vanligvis opphører eierposisjonen ved avhendelse”.²⁰ Løpende verdisvingninger er altså irrelevant skattemessig, innvinning foreligger først når skattyters eierstilling i formuesobjektet er opphørt, og på en måte som omfattes av realisasjonsbegrepet.

Realisasjonsbegrepet omfatter flere transaksjonsformer, her skal det fokuseres på avhendelse, det vil si en avtalebasert avståelse av formuesobjektet. § 9-2 tredje ledd bokstav a unntar gaveoverføring fra realisasjonsbegrepet. Der opphøret av eierstillingen skjer ved overføring av eiendomsretten til et annet skattesubjekt, kreves det derfor at avhendelsen skjer mot “vederlag” for at det skal regnes som realisasjon. Spørsmålet her er hva som utgjør innvinningsbegivenhetens nærmere innhold: *Når* skal skattyters eierinteresse anses opphørt ved avhendelsen?

2.2.2.2 Rt-1995-872 (Eide)

Innvinningsbegivenheten ved avhendelse av aksjer kom her på spissen. Dette avhendelsesbegrepet er videreført som det sentrale underbegrepet i det nåværende realisasjonsbegrepet. Førstvoterende legger til grunn at innvinningsbegivenheten ved avhendelse består av et grunnvilkår om “bindende og endelig avtale” om avhendelse av aksjene, samt at “gevinsten er klarlagt og sikret for selgerne”.

²⁰ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 303

Grunnvilkåret kan belyses av det privatrettslige avtalebegrepet, som altså er et formelt begrep. Avtaler om avhendelse kan følgelig være av ulik karakter. En avtale om at partene forplikter seg til å forhandle om en senere avhendelse, eller en avtale som gir en kjøpsopsjon, er ikke det samme som en avtale om rettighetsovergang. Om en avtale om avhendelse skal bedømmes som “endelig” må bygge på en materiell vurdering av rettsforholdet. Det kan tenkes at formelle opsjonsavtaler er så gunstige at de må anses som endelige avtaler om avståelse. At avtalen skal være bindende går på at den må være gyldig, men det er altså dette *endelig*-begrepet som får størst selvstendig betydning for at avtalen skal oppfylle grunnvilkåret.

Grunnvilkåret er følgelig *nødvendig* (i den forstand at avtalen er *rettsgrunnlaget* for opphøret av eierstillingen), men avtalen er ikke alene *tilstrekkelig*. Dette viser seg klart når man ser på formålet med gevinstbeskatningen: Å beskatte verdistigning i skattyters eiertid. Selv om endelig og bindende avtale om opphør av eierstillingen er inngått, kan avtalen inneholde forbehold og betingelser som gjør at risikoen for verdisvingninger på formuesobjektet ikke er overført. I slike situasjoner gir ikke vilkåret om at avtalen må være endelig og bindende uttrykk for noen realitetsforskjell i forhold til situasjoner der slik avtale enda ikke er inngått.

Tilleggsvilkåret må følgelig forstås i lys av grunnvilkårets utilstrekkelighet: Først når gevinsten er “klarlagt og sikret” vil verdiendringen på formuesobjektet kunne konstateres, slik at den relevante eierinteressen kan anses realisert. Førstvoterende formulerer det slik at “det avgjørende for om avhendelse har funnet sted må være de økonomiske virkninger for partene av avtalen.”

Dersom det foreligger en bindende og endelig avtale om avhendelse, og selger ikke lenger bærer risikoen for verdiendringer på formuesobjektet, vil følgelig realisasjon foreligge selv om ikke alle forhold ved transaksjonen er bestemt. Om partene for eksempel ikke har avtalt leveringssted og dette ikke er relevant for de økonomiske virkningene, tillegges det ikke betydning for når formuesobjektet anses realisert.

2.2.2.3 Rt-2009-1208 (Hurtigruten)

Saken gjaldt et selskaps oppkjøp av aksjene i et konkurrerende selskap. Ved slike transaksjoner vil det normalt foretas grundige undersøkelser av selskapet gjennom en due diligence-prosess. Konkurransetilsynet gjorde imidlertid at overdragelsesavtalen ble inngått før slike undersøkelser ble utført, for å redusere risikoen for at intern informasjon og andre forretningshemmeligheter ble utvekslet forgjeves.

Det forelå en bindende og endelig avtale slik at grunnvilkåret var oppfylt, men avtalen inneholdt en rekke forbehold og betingelser. I dommens avsnitt 37 tar førstvoterende utgangspunkt i Eide-dommens forståelse av realisasjonsbegrepet, og uttaler at “det avgjørende er på hvilket tidspunkt gevinsten var *klarlagt og sikret* for selger. Jeg tilføyer at dette kravet etter mitt syn er, og skal være, strengt.”

Avtalebestemmelsene tok høyde for at partene ved avtaleinngåelsen ikke satt på de nødvendige forutsetningene for å få en balanse i avtaleforholdet. Ettersom det var “forventet” at vederlaget ville bli justert når alle fakta var gjennomgått, var det inntatt detaljerte bestemmelser om justering av vederlaget og hevingsrett for begge parter, dersom avvik fra de overordnede forutsetningene ble avdekket ved due diligence-undersøkelsene. I tillegg inneholdt avtalen et forbehold dersom Konkurransetilsynet grep inn mot transaksjonen.

Førstvoterende formulerer i avsnitt 39 vurderingstemaet slik: “Spørsmålene i vår sak blir følgelig om gevinsten på avtaletidspunktet var tilstrekkelig klarlagt i avtalen, og om forbeholdene om bortfall eller heving av avtalen som følge av forhold avdekket i « due diligence »-perioden eller endelig vedtak fra konkurransemyndighetene, tilsa at gevinsten ikke var sikret”.

For at en “gevinst” skal kunne beregnes kreves to størrelser: Den verdi skattyter har lagt i formuesobjektet, og den verdi skattyter innvinner ved realisasjon av formuesobjektet, kalt inngangs- og utgangsverdi. Ettersom realisasjonsbegrepet sikter til tidspunktet for opphøret

av eierstillingen, må det være klart at klarlagt og sikret-vilkåret sikter til *vederlaget*. Usikkerhet rundt inngangsverdien kan naturligvis medføre at gevinsten ikke kan beregnes, men dette kan ikke utsette når opphøret av eierstillingen anses skjedd.

Innholdet av begrepene “klarlagt” og “sikret”, eller hvordan de forholder seg til hverandre, fremgår ikke klart av domspremissene. Zimmer skriver i en kommentar til dommen at det “[a]v sammenhengen fremgår at kriteriet « sikret » refererer seg til muligheten for at avtalen helt bortfaller, mens kriteriet « klarlagt » refererer seg til muligheten for at gevinstens størrelse blir endret”.²¹ Dette virker riktig, men rettens terminologi er forvirrende. Det fremstår mer pedagogisk å fremlegge vilkåret i motsatt rekkefølge, altså at gevinsten må være *sikret og klarlagt*. Først når det er avgjort at det ikke foreligger tilstrekkelig usikkerhet rundt om avtalen i det hele tatt vil bli gjennomført, er det aktuelt å vurdere om vederlaget ikke er tilstrekkelig klarlagt.

Jeg vil derfor først ta for meg sikret-begrepet. I avsnitt 45 presiseres dette slik: “Spørsmålet må være om heving fremstår som så usannsynlig på avtaletidspunktet at det kan sees bort fra denne muligheten, uansett på hvilket grunnlag heving eventuelt ville kunne skje.” Rettsgrunnlaget for usikkerheten er følgelig irrelevant, den kan både følge av forbehold i avtalen, eller av bakgrunnsrettens bestemmelser om for eksempel heving og ugyldighet. Det er viktig å ha i mente at det ved alle transaksjoner vil foreligge en rekke usikkerhetsmomenter. Det er altså *graden* av usikkerhet som er relevant. Etter førstvoterendes uttalelser må det foretas en konkret sannsynlighetsvurdering av rettsforholdet: Fremstår det som sikkert nok at avtalen vil bli gjennomført etter sitt innhold, eller foreligger det en usikkerhet for bortfall man ikke kan se bort fra?

Denne sannsynlighetsvurderingen må forstås i lys av de økonomiske realitetene i rettsforholdet. Om partene har inngått en avtale med en rekke forbehold, eller enda ikke kommet frem til en formell avtale, behøver ikke gi uttrykk for ulike realiteter. Det er altså

²¹ Zimmer, Høyesterettssaker i skattesaker 2009, Skatterett 2010 nr. 4

sikret-begrepet som vil fange opp det jeg ovenfor har betegnet som grunnvilkårets utilstrekkelighet.

Med bakgrunn i Hurtigruten-dommen kan dette belyses slik: Der partene gjennomfører due diligence under forhandlingene uten å inngå avtale om kjøp, vil grunnvilkåret for at realisasjon skal foreligge ikke være oppfylt. Om partene inngår en avtale med forbehold om due diligence vil derimot grunnvilkåret være oppfylt, uten at dette nødvendigvis innebærer noen realitetsforskjell. Der forbeholdet medfører usikkerhet knyttet til om avtalen vil få virkninger, bør ikke det ene anses som realisasjon av eierinteressen og ikke det andre. Der due diligence-undersøkelsene derimot er gjennomført (enten før eller etter avtaleinngåelsen) vil det foreligge en realitetsforskjell. Betingelsen om due diligence vil da være “oppfylt”, og dersom forbeholdet ikke er påberopt, vil det ikke skape usikkerhet for om avtalen vil gjennomføres.

Det neste begrepet i tilleggsvilkåret er at gevinsten må være “klarlagt”. Dette sikter som nevnt til at selv om det foreligger en avtale som vil bli gjennomført, kan det foreligge usikkerhet knyttet til *vederlagets størrelse*, og da vet man jo ikke om det foreligger en gevinst.

Det skal altså foretas en “streng” vurdering. Selv om det ikke ble nødvendig i Hurtigruten-dommen presiserer førstvoterende i avsnitt 46 at “vilkåret om at gevinsten skal være klarlagt, ikke kan forstås så strengt at enhver avtalebestemmelse om justering av vederlaget etter avtaleinngåelsen, innebærer at realisasjonstidspunktet forskyves til et senere tidspunkt.” Spørsmålet blir da hva man kan utlede av dette.

Et vederlag kan fastsettes på mange måter. Ofte vil vederlaget være uttrykkelig avtalt, men det kan også hende at ytelsen har en objektiv markedspris slik at vederlaget bare er forutsatt, eller at partene kun har regulert *beregningsmåten*, eksempelvis ved at man tar utgangspunkt i et beløp som senere justeres av ulike begivenheter. Den sistnevnte måten medfører ikke usikkerhet der de relevante begivenhetene allerede har inntrådt, da er det

bare et beregningsspørsmål. Mer problematisk blir det der vederlagets størrelse knytter seg til ikke-inntrådte begivenheter.

Utgangspunktet for å bedømme betydningen av ikke-inntrådte begivenheter må være en sannsynlighetsvurdering som for sikret-begrepet. Siden bedømmelsen skal være streng, må det kreves en høy grad av sannsynlighet for at begivenheten vil inntre for at den skal legges til grunn, og tilsvarende en svært liten sannsynlighetsgrad for at en begivenhet skal ses bort fra. Poenget er som nevnt at tilleggsvilkåret skal treffe den *reelle overføringen av den økonomiske risikoen knyttet til formuesobjektet*, og da må man bygge på en viss sannsynlighetsbedømmelse.

2.2.2.4 Oppsummering

Rettspraksis viser at det for realisasjon ved avhendelse kreves et avtalegrunnlag for at skattyters eierstilling i formuesobjektet *vil bli* overført (grunnvilkåret), og at skattyters økonomiske risiko for verdisvingninger på formuesobjektet *er* overført (tilleggsvilkåret). Dette innebærer at realisasjon kan foreligge uavhengig av om formuesobjektet er overlevert til kjøper. Grunnvilkåret krever bare *formell* realisasjon, et grunnlag for avståelsen. På den andre siden vil ikke overføring av den økonomiske risikoen for verdisvingninger på formuesobjektet være nok i seg selv, grunnvilkåret om opphør av eierstilling avgrenser realisasjonsbegrepet mot andre typer avtaler som overfører denne risikoen til andre, som forsikringsavtaler.

2.2.3 Innvinning av virksomhetsinntekter

Innvinningsbegivenheten for virksomhetsinntekter fremgår ikke like klart av loven, § 5-1 første ledd nøyter seg med uttrykket “vunnet”. Zimmer skriver at virksomhetsinntekter typisk innvinnes ved “omsetning” av varer og tjenester.²² Problemstillingen her er den nærmere presiseringen av innvinningsbegivenheten.

Innledningsvis må det bermerkes at det kan være ulike innvinningsbegivenheter for *ulike fordelestyper*. En fordel i form av en pengefordring kan innvinnes på en annen måte enn en fordel i form av naturalytelser. Da vederlag for omsetning av varer og tjenester normalt ytes som en pengefordring, er det innvinning av en slik fordel som skal drøftes her. Spørsmålet synes i første rekke å være om innvinningsbegivenheten for fordringen er knyttet til *avståelsen av skattyters ytelse* (varen eller tjenesten fra virksomheten), eller om den er knyttet til *ervertet* av fordringen.

Et utgangspunkt kan være at en fordring vunnet ved salg av varer vil minne om en gevinst vunnet ved verdistigning på formuesobjekter. En fordring vunnet ved omsetning av tjenester vil på sin side minne om en fordring vunnet ved arbeid, ettersom grensen mellom arbeid og virksomhet kan være uskarp der innsatsfaktoren i det vesentlige er en personlig arbeidsinnsats.

Gevinster på formuesobjekter kan som nevnt innvinnes ved at det foreligger et avtalegrunnlag for avståelse av formuesobjektet, og at vederlaget er sikret og klarlagt. Denne innvinningsbegivenheten knytter seg altså til realisasjonen av egen ytelse (formuesobjektet). Men selv om fordelene vil ligne på hverandre, bestemmes som nevnt gevinsten av et nettoprinsipp, mens virksomhetsregelen i § 5-1 første ledd bygger på et bruttoprinsipp. Pengefordringen er her en fordel uavhengig av om varens verdi er økt eller redusert i skattyters eiertid. Siden det ikke er snakk om samme fordel, kan det ikke uten videre legges til grunn at innvinningsbegivenheten vil være den samme.

²² Zimmer, 2009, s. 144

Om innvinning av “ordinære” arbeidsinntekter skriver Zimmer at de “må anses innvunnet etter hvert som arbeidsinnsatsen utføres og kravet på vederlag dermed opptjenes”.²³ Ordinære arbeidsinntekter må her sikte til pengefordringer. Om innvinningsbegivenheten er knyttet til avståelsen av arbeidsinnsatsen, ervervet av fordringen, eller begge deler, fremgår derimot ikke klart. Tidspunktet for arbeidsinnsatsen og vederlagsopptjening kan naturligvis sammenfalle, men for tjenesteytelser vunnet ved virksomhet kan ofte vederlaget opptjenes senere enn prestasjonen av arbeidsinnsatsen.

Der skattyter får en fordel vunnet ved arbeid fordi han yter en tjeneste til seg selv, uttales det at innvinningstidspunktet trolig vil være det samme.²⁴ Fordelen vil her være verdien av tjenesteytelsen som skattyter tilføres, og den vil da innvinnes i takt med at arbeidsinnsatsen utføres. Innvinningen av fordelen vil skje løpende basert på et *realisasjonssynspunkt*.

Et slikt synspunkt ligger også til grunn for uttaksbeskatning etter § 5-2. Innvinningsbegivenheten er her enten “uttak til egen bruk” eller “gaveoverføring”. Uttak til egen bruk vil si at en vare eller tjeneste som har hatt tilknytning til inntektsskapende aktivitet “realiseres” ved at ytelsen tas ut av denne aktiviteten og tas i bruk i en ny funksjon.²⁵ Gaveoverføring vil si at ytelsen realiseres ved overføring til et annet skattesubjekt.

For innvinning av fordeler vunnet ved kapital etter § 5-1 første ledd skriver Zimmer at dette normalt skjer “løpende i takt med at kapital-gjenstanden er stilt til disposisjon for leietaker, låntaker osv. og kravet på leie, rente osv. dermed opptjenes. Dreier det seg om bruk av en gjenstand, må inntekten anses innvunnet etter hvert som bruken finner sted.”²⁶

²³ Zimmer, 2009, s. 141

²⁴ Zimmer, 2009, s. 141

²⁵ Zimmer, 2009, s. 264

²⁶ Zimmer, 2009, s. 159

De sentrale innsatsfaktorene for opptjening av virksomhetsinntekt er personlig arbeidsinnsats og bruk av kapitalgjenstander. Innvinningsbegivenhetene for fordeler tilknyttet disse innsatsfaktorene synes å bygge på et realisasjonsprinsipp. Når arbeidsinnsatsen er realisert, er dette *grunnlaget for skattyters verditilføring*, enten den kommer i form av at man selv er tilført innsatsens verdi eller i form av en pengefordring som vederlag. Innvinning av fordeler vunnet ved kapital forutsetter også at kapitalgjenstanden er “realisert” fra virksomheten, selv om det kan dreie seg om utleie og ikke en permanent avståelse.

Tilsvarende synspunkter må nok legges til grunn for erverv av pengefordringer vunnet ved virksomhet. Når virksomheten selger en vare eller utfører en tjeneste, *realiseres den økonomiske interessen som er plassert i ytelsen*. Selv om pengefordringen erverves fra andre, legges det til grunn at innvinningsbegivenheten prinsipielt ikke knytter seg til ervervet av denne, men til realiseringen av egen ytelse.

Spørsmålet blir da hva som nærmere bestemt er innvinningsbegivenheten. Dette skulle innebære at vilkårene for at varer og tjenester skal anses realisert, vil *minne om* vilkårene for realisasjon av formuesobjekter. Det må i alle fall kreves en bindende og endelig avtale om avståelse av ytelsen. For det andre må det også her være et tilleggsvilkår, men innholdet av dette er ikke like åpenbart.

Gevinster kan som nevnt anses realisert allerede fra avtaleinngåelsen dersom den økonomiske risikoen på formuesobjektet er overført. Fordelen er imidlertid her en *fortidig* verdistigning som innvinnes når den konstateres å ha funnet sted. For omsetning av varer og tjenester vil fordelen være en *fremtidig* verditilføring. Selv om den økonomiske risikoen for verdisvingninger på arbeidsinnsatsen normalt går over ved inngåelsen av en arbeidsavtale, kan dette ikke være nok til at arbeidsinntekten er innvunnet. Innvinning vil først foreligge ved prestasjon av arbeidsinnsatsen, etter hvert som den realiseres.

Tilleggsvilkåret synes derfor å knytte seg til det *faktiske opphør av innsatsfaktoren fra virksomheten*. Synspunktet kan utdypes ved at virksomheten anses å ha investert verdier i varer og tjenester, som realiseres i takt med at ytelsene presteres. Det kan imidlertid ikke kreves at avståelsen av innsatsfaktoren, dette faktiske opphøret, skal være *endelig*. Det må være tilstrekkelig at innsatsfaktoren “tas ut” av virksomheten. Innvinning av virksomhetsinntekt ved utleie av gjenstander viser dette. Så lenge ytelsen er leid ut anses den realisert som innsatsfaktor i leieperioden.

En pengefordring vunnet ved omsetning av varer og tjenester, vil følgelig innvinnnes *i takt med den faktiske oppfyllelse*. For omsetning av varer er dette normalt en enkeltstående overleveringshandling. For omsetning av tjenester vil innvinning skje etter hvert som tjenesten utføres.

2.2.4 Forholdet mellom innvinning og tidfesting

Selve skatteplikten har etter dette ingen sammenheng med skattyters rett til det vederlag som *representerer* eller *reflekterer* fordelene. Normalt vil tidfestingsreglene ha størst praktisk betydning, da det er tidfestingen som avgjør når inntekten skal inngå i beregningsgrunnlaget for utskrivning av skatt. Fastleggelse av innvinningsbegivenheten er imidlertid prinsipielt viktig. Det skal kort nevnes at det kan hende at tidfesting etter realisasjonsprinsippet ikke kan skje før fordelene er innvunnet. I alle tilfeller må tidfesting før innvinning bygge på en forutsetning om at innvinning *vil* skje for at posten ikke skal korrigeres, ettersom det er et vilkår for skatteplikt.

2.3 Tidfesting

2.3.1 Når skal en skattepliktig inntekt inngå i beregningsgrunnlaget?

Tidfesting handler om *når* en skattepliktig inntekt skal inngå i beregningsgrunnlaget for utskriving av skatt. Beregningsgrunnlaget avgrenses av en bestemt inntektsperiode, som etter § 14-1 normalt er kalenderåret. At en verditilføring regnes som en skattepliktig inntekt er ikke tilstrekkelig for at inntektsposten skal inngå i beregningsgrunnlaget, dette er et eget spørsmål som bygger på andre hensyn.

2.3.2 Utgangspunktet: Tidfesting når skattyter har oppfylt sine forpliktelser

Hovedregelen for tidfesting av fordeler som innvinnes ved overføring fra andre er det såkalte realisasjonsprinsippet i § 14-2 første ledd andre punktum: Inntektsposten skal tidfestes til det tidspunkt da skattyter får en “ubetinget rett til ytelsen”.

Når slutninger skal trekkes fra ordlyden til skattebestemmelser gjelder et rettskildeprinsipp om at det foreligger en *presumpsjon* for at uttrykkene i skattebestemmelsen har samme innhold som i privatretten.²⁷ Etter ordlyden vil dermed uttrykket “ubetinget rett til ytelsen” gi anvisning på en bedømmelse av skattyters *rettsposisjon* i rettsforholdet som ligger til grunn for innvinningen av fordelene. Nærmere bestemt det tidspunkt i rettsforholdet der skattyter har en ubetinget rett til ytelsen som skattemessig anses som en fordel.

For virksomhetsinntekter som innvinnes ved realisasjon av varer og tjenester vil fordelene være vederlaget. “Ytelsen” skattyter må ha en ubetinget rett til er altså vederlaget. For gevinster er det ikke vederlaget som er fordelene som skal innvinnes, men for at skattyter skal ha en ubetinget rett til gevinsten forutsetter dette en ubetinget rett til vederlaget. Når skattyter får fradrag for inngangsverdien tidfestet samtidig som vederlaget, sikrer dette at

²⁷ Zimmer s. 50

det bare er verdistigningen som beskattes. Spørsmålet om når skattyter har en “ubetinget rett til ytelsen” kan derfor ofte omformuleres til når skattyter har en ubetinget rett til vederlaget.

Skattyters rett til vederlaget avhenger av rettsgrunnlaget for rettsforholdet. Rettsgrunnlaget for transaksjonen vil hovedsakelig være avtalen og bakgrunnsretten. Dette innebærer at man for skattemessige formål også må foreta en *privatrettslig* bedømmelse av forpliktelsen, som et ledd i den skattemessige bedømmelsen av skattyters rettsposisjon i rettsforholdet. Der skattyter påtar seg en sammensatt forpliktelse, kan også den privatrettslige bedømmelsen av ytelsen være vanskelig. Den privatrettslige klassifiseringen kan imidlertid få store konsekvenser der bakgrunnsretten er preseptorisk. Først når man har foretatt en privatrettslig bedømmelse av rettsgrunnlaget, kan man altså analysere rettsforholdet mellom partene for å identifisere *hva som skal presteres* for at skattyter skal ha rett til vederlaget.

Ordlydens antydning om at det skal foretas en bedømmelse av når skattyter privatrettslig kan sies å ha en ubetinget rett til vederlaget, gir imidlertid ikke noe nøyaktig tidspunkt for tidfestingsspørsmålet. Som påpekt av Hauge kan uttrykket “ubetinget rett” henvise til veldig ulike begivenheter: ²⁸ Når det er konstatert at ytelsen er prestert rent faktisk, når det er konstatert at ytelsen er prestert *kontraktsmessig*, eller først når alle reklamasjons- og foreldelsesfrister er utgått, slik at det er helt sikkert at skattyter vil ha krav på vederlaget.

Forarbeidene støtter slutningen fra ordlyden om at det skal ses hen til den privatrettslige vederlagsopptjeningen: “Tidspunktet for tidfesting etter realisasjonsprinsippet avhenger derfor av hvilke betingelser som må være oppfylt for at det skal foreligge et ubetinget krav på fordelen”. ²⁹ For gjensidig bebyrdende kontraktsforhold vil dette være tidspunktet da

²⁸ Hauge, 2012, s. 85

²⁹ Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 76

“skattyteren har utført det han ifølge den gjensidig bebyrdende kontrakt har forpliktet seg til å yte”.³⁰

Uttalelsen utelukker det tredje alternativet, men uttrykker ikke klart om det er den faktiske levering eller kontraktsmessige levering som er avgjørende. En annen uttalelse i forarbeidene synes å presisere tidspunktet: “Ved salg av gjenstander vil det som hovedregel si når skattyter har levert gjenstanden til kjøper”.³¹ Etter bakgrunnsretten vil jo normalt tidspunktet for den faktiske levering og kontraktsmessige levering sammenfalle, altså som “hovedregel”. Men avtalen kan fravike dette, gi *andre betingelser* for at vederlaget skal anses opptjent. Ordlyden og forarbeidene synes i sammenheng å trekke i retning av at det er den *kontraktsmessige* oppfyllelse som er avgjørende for når skattyter har en ubetinget rett til vederlaget.

At ubetinget rett til vederlaget skal anses å foreligge når skattyter har prestert det han har forpliktet seg til å yte, kan imidlertid ikke innebære at det skal foretas en *materiell vurdering* av oppfyllelsen for å avgjøre om oppfyllelsen er kontraktsmessig.³² Dette ville vært altfor ressurskrevende. Risikoen for mislighold eller ugyldighet hindrer altså ikke at skattyter anses å ha en ubetinget rett til vederlaget når han har prestert det han har forpliktet seg til å yte. Der oppfyllelsen senere viser seg å ikke være kontraktsmessig, blir det heller et spørsmål om å korrigere ligningen.

Hvordan skal skattyters posisjon bedømmes der *avtalen* gir han en ubetinget rett til vederlaget *før* han har prestert sine forpliktelser? Dersom rettsforholdet bedømmes som gjensidig bebyrdende, i motsetning til en gaveoverføring, må retten til vederlaget likevel anses betinget av at skattyter senere oppfyller sine forpliktelser.³³ Tidfestingstidspunktet kan følgelig ikke fremskyndes ved en ren avtaleregulering av når en “ubetinget” rett til

³⁰ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 347

³¹ Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 76

³² Hauge, 2001, s. 61

³³ Hauge, 2001, s. 56

vederlag skal anses å foreligge. Forarbeidene presiserer også at tidfestingen skal skje “uavhengig av om skattyter mottar oppgjør ved levering, om skattyter har fått forskuddsbetalt eller har gitt ytelsen på kreditt.”³⁴ Tidfestingen avgjøres altså av *skattyters oppfyllelse* av sine forpliktelser, ikke av at motparten har prestert sin motytelse. “Betaling” er jo ofte bare et *debitorskifte* til fordringen som først anses å oppstå ved oppfyllelsen av forpliktelsene.

Tidfestingsregelen er altså i utgangspunktet grei. Gevinster tidfestes når skattyter har en ubetinget rett til vederlaget, som normalt er når han har overlevert formuesobjektet til kjøper. Virksomhetsinntekt fra salg av varer vil følge samme prinsipp. Vederlag for tjenesteytelser opparbeides som regel av timebruken til tjenesteyter, tidfestingen skjer da løpende i takt med timebruken. Det kan imidlertid fort bli mer komplisert. Der et kjøp ikke lenger består av en enkeltstående oppfyllelshandling, for eksempel der ulike eierbeføyelser går over til ulik tid, må et nærmere skjæringspunkt fikseres.³⁵ Dertil kan det knytte seg øvrige betingelser til kjøpet. Retten til vederlag for tjenesteytelser behøver heller ikke være knyttet til timebruk, vederlaget kan for eksempel være knyttet opp til et samlet vederlag for en større transaksjon, slik at tjenesteytelsen inngår i en sammensatt resultatforpliktelse.

Et særlig spørsmål reiser seg da: Hva med der skattyter *faktisk* har levert sin ytelse, og kanskje også mottatt betaling, selv om kontraktmessig oppfyllelse enda ikke har funnet sted? Dette åpner for at partene kan innta betingelser for å oppnå gunstigere tidfesting, uten at betingelsene behøver å være relevante for de økonomiske realitetene i rettsforholdet. I en samarbeidsrelasjon kan for eksempel vederlaget være betinget av at medkontrahenten ikke senere utviser “illojal” opptreden. Da denne betingelsen ikke behøver å være tidsbegrenset, risikerer man at betingelsen aldri avklares. Omgåelsesnormen er neppe spesielt egnet her, i

³⁴ Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 76

³⁵ Hauge, 2001, s. 64

første rekke er det verdt å undersøke hva hensynene bak realisasjonsprinsippet tilsier for slike saksforhold.

Selv om utgangspunktet altså er at “ubetinget rett til ytelsen” må forstås som det tidspunkt skattyter har prestert det han har forpliktet seg til, er dette altså i beste fall en start, og langt fra løsningen på tidfestings spørsmålet.

For det første er selve spørsmålet om når skattyter har prestert sine forpliktelser vagt. Selv om skattyters forpliktelse tilsynelatende er konkret, at han for eksempel skal utvikle et dataprogram, kan forpliktelsen bestå av et vidt spenn av underliggende plikter, fra en plikt til å innhente informasjon om oppdragsgivers behov til en plikt om å opprettholde sin kompetanse selv etter at programmet er levert. For den skatterettslige bedømmelsen av når skattyter har prestert sin forpliktelse, må vederlaget *henføres* til bestemte elementer i forpliktelsen. Først da kan det foretas en vurdering av når skattyter har prestert det han har forpliktet seg til å yte for å få vederlaget.

For det andre kan særlige hensyn gjøre seg gjeldende i en konkret harmonisering av argumentene. Forarbeidene uttaler at en “formsak” som tinglysning av et skjøte ikke vil utsette tidfestingen der eiendommen er stilt til rådighet for kjøper, selv om tinglysningen er en betingelse for kontraktsmessig oppfyllelse.³⁶ Det er altså *ikke alle gjenstående betingelser* som er relevante for når retten til vederlaget anses ubetinget. Spørsmålet blir da: Når er det rettskildemessig grunnlag for en innskrenkende fortolkning av ordlyden?

³⁶ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 347

2.3.3 Hvilke elementer i forpliktelsen skal vederlaget henføres til?

Forarbeidene har en uttalelse som tilsynelatende er relevant for spørsmålet, når det uttales at “[i]nntektskravet anses som ubetinget selv om det etter levering eller utførelse av annet oppdrag hefter garantier eller andre forpliktelser ved ytelsen”.³⁷ Setningen utdypes ikke, og sett i sammenheng med uttrykket “garantier” er det vanskelig å si hva som ligger i “andre forpliktelser ved ytelsen”. Hauge omtaler uttalelsen slik: “Hvor langt uttalelsen rekker, er usikkert, men den omfatter antagelig de tilfelle hvor tilleggsytelsene naturlig inngår som en del av salget, og har en mer uvesentlig verdi.”³⁸

Når forarbeidene legger til grunn at “garantier” og “andre forpliktelser” som hefter ved ytelsen ikke gjør vederlaget betinget, sikter nok dette til at selger vil ha innkalkulert kostnadene for disse i vederlaget for varen. Strengt tatt vil da *den delen av vederlaget* som gjelder garantien og tilleggsforpliktelsene ikke være ubetinget før disse er prestert. Men verdien av tilleggsforpliktelsene vil som regel være uvesentlig i forhold til verdien av varen. Isåfall forutsetter forarbeidene at *hele vederlaget henføres til varen*, slik at det bare er betingelsene knyttet til *overleveringen* som blir relevante for når skattyter har en ubetinget rett til vederlaget.

Det fremheves i forarbeidene at et sentralt hensyn bak realisasjonsprinsippet er at inntektsføringen skal skje i “nær tidsmessig sammenheng med fullføringen av den transaksjon som danner grunnlaget for skatteplikten”.³⁹ For at tidfestingen skal samsvare med “vesentlighetsvurderingen” forarbeidene forutsetter, og for at den ikke skal utsettes der det sentrale med transaksjonen er oppfylt, må nok “ubetinget rett til ytelsen” anses å foreligge der *transaksjonens vesentlige kjennetegn* er oppfylt. Hvilke betingelser i forpliktelsen som inngår i transaksjonens vesentlige kjennetegn må vurderes i lys av avtalens antatte formål og saksforholdet for øvrig.

³⁷ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 347

³⁸ Hauge, 2012, s. 160

³⁹ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 105

Når skattyter har oppfylt transaksjonens vesentlige kjennetegn, vil det med en slik innfallsvinkel være irrelevant om det etter dette tidspunktet gjenstår ytterligere oppfyllelshandlinger eller betingelser. At en rekke plikter bygger på forutsetninger, og at plikter kan hefte ved avtalen selv etter den er oppfylt, også på ulovfestet grunnlag, understreker nødvendigheten av en slik vurdering. Tidfestingen blir derfor ikke avhengig av kontraktmessig levering, selv om tidspunktene ofte vil sammenfalle.

Hvis skattyters forpliktelse er å levere standard programvare, og kontraktmessig oppfyllelse er betinget av at programmet fungerer for medkontrahenten i en viss "testperiode", kan transaksjonens vesentlige kjennetegn sies å være todelt: Delvis å gi medkontrahenten *faktisk rådighet* over programmet, og delvis en *lisens* (en tillatelse til eksemplarframstilling av åndsverket dataprogrammet representerer). Når disse elementene i forpliktelsen er oppfylt, må hensynene bak realisasjonsprinsippet innebære at skattyter har fått en ubetinget rett til vederlaget. At programmet etter dette må vise seg å fungere i en viss testperiode for at kontraktmessig levering skal foreligge, er etter min mening ikke et vesentlig kjennetegn ved en slik transaksjon. Betingelsen kan da ikke inngå i det som kreves oppfylt for at retten til vederlaget skal anses ubetinget.

Der forpliktelsen går ut på å levere et spesialutviklet dataprogram på ellers samme vilkår, kan transaksjonens vesentlige kjennetegn måtte karakteriseres annerledes: Avtalens formål kan her være å overføre *opphavsretten* til dataprogrammet. Dersom opphavsretten ikke overføres før testperioden er utløpt og kontraktmessig levering anses skjedd, vil betingelsen måtte regnes med til transaksjonens vesentlige kjennetegn. Faktisk levering av programmet med tillatelse til å bruke det i mellomtiden vil her ikke være tilstrekkelig.

Eksemplet ovenfor viser at selv om en gjenstående betingelse tilsynelatende har liten *faktisk* betydning for forholdet mellom partene, kan det ikke alltid anses som et forsøk på å oppnå en skattekreditt. Slike klausuler ivaretar som regel legitime hensyn, "levering" er et sentralt obligasjonsrettslig begrep, særlig for skillet mellom *mangels-* og

forsinkelsestilfellene. Selv om de gjenstående betingelsene ikke synes å ha stor faktisk realitet, kan de altså ha stor *rettslig* betydning for rettsforholdet.

Tilsvarende kan en eiendomsoverdragelse være betinget av at kjøper oppnår en bestemt byggetillatelse. Transaksjonens vesentlige kjennetegn må imidlertid være overdragelsen av eiendommen, slik at det er oppfyllelsen av dette elementet som avgjør tidfestingen. Dersom betingelsen ikke oppfylles blir en eventuell tilbakeføring et spørsmål om å korrigere ligningen der denne alt er foretatt. At selger godtar en ubestemt kredittperiode endrer ikke at han har oppfylt transaksjonens vesentlige kjennetegn ved overføringen av eiendommen.

De beste grunner taler etter mitt syn for at hele vederlaget henføres til de elementer i forpliktelsen som anses å utgjøre transaksjonens vesentlige kjennetegn. Betydningen av “betingelser” i vid forstand avhenger derfor av om de omfattes av denne vurderingen eller ei, uavhengig av om betingelsen er en realforpliktelse, en betingelse om at et bestemt faktum skal inntre eller noe annet.

At vurderingstemaet er noe vagt skyldes at det bare er fantasien som setter grenser for de ulike transaksjonstypene, en viss intuitiv forståelse av hvilke elementer i forpliktelsen vederlaget knytter seg til blir en forutsetning for rettsanvendelsen. Samtidig medfører den negative avgrensningen at selv tilsynelatende kompliserte transaksjoner lettere kan plasseres transaksjonsmessig som kjøp, leie og lignende, ettersom fokuset er på transaksjonens vesentlige trekk og ikke et eventuelt mylder av betingelser.

2.3.4 Vederlaget gjelder en sammensatt forpliktelse

Der skattyter har påtatt seg en sammensatt forpliktelse er utgangspunktet etter dette at alle elementene i forpliktelsen som inngår i transaksjonens vesentlige kjennetegn må oppfylles før ubetinget rett til vederlaget foreligger. Når det er sagt åpner forarbeidene for at i “særskilte tilfeller kan det imidlertid være naturlig å anse et oppdrag som delt inn i flere selvstendige deler, som realiseres fortløpende etterhvert som de er ferdige.”⁴⁰

Om skattyter forplikter seg til å utføre tjeneste X for et vederlag, og tjeneste Y for et annet vederlag, vil tidfestingen av vederlagene skje uavhengig av hverandre, selv om tjenestene kontraheres samtidig og inngår i samme “avtale”. Dersom skattyter isteden forplikter seg til å utføre både tjeneste X og Y for et samlet vederlag, medfører utgangspunktet at tidfestingen av den delen av vederlaget som gjelder tjeneste X, blir betinget av at skattyter også yter tjeneste Y. Dette kan medføre at vederlaget for tjeneste X ikke tidfestes i tidsmessig nærhet til den faktiske ytelsen av tjenesten, og at skattyter oppnår en skattekreditt dersom inntektsposten først tidfestes til et senere inntektsår.

For at tidfestingen skal samsvare med et sentralt hensyn bak realisasjonsprinsippet, forutsetter dette en skattemessig avgrensning av *transaksjonen* vederlaget gjelder. Forarbeidene legger opp til at en transaksjon skal avgrenses i den grad det er “naturlig” at et oppdrag anses bestående av selvstendige deler. Det kan altså være aktuelt å skjære ut *en selvstendig del* av forpliktelsen. Isåfall må vederlaget *fordeles* på oppdragets selvstendige deler, slik at vederlaget for de ulike delene tidfestes for seg.

Om en forpliktelse bedømmes som én eller flere ytelser skattemessig, kan medføre en fremskyndelse eller utsettelse av tidfestingen. Dette avhenger både av hvilket inntektsår inntekten tidfestes til, og av når skattyter plikter å betale skatten. At normene for vurderingen ikke er drøftet nærmere er derfor uheldig, argumenter må da hovedsakelig hentes fra det som kan utledes av hensynene bak tidfestingsregelen. Samtidig må det

⁴⁰ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 107

nevnes at problemstillingens *praktiske betydning* ikke alltid kommer på spissen. Det som er viktig for tidfestingen er normalt at fordelten tidfestes til *riktig inntektsår*, ikke om det nærmere tidfestingstidspunktet formelt skal knyttes til tjeneste X eller Y, som ofte ytes i nær tidsmessig sammenheng. Men spørsmålet er aktuelt for større oppdrag, eller der tjenestene utføres mot slutten av inntektsåret.

Hva kan så utledes av at tidfestingen bør skje i nær tidsmessig nærhet til transaksjonen, slik at det derfor kan være naturlig å anse en del av en forpliktelse som et selvstendig oppdrag?

Utgangspunktet skulle være klart: Der skattyter omsetter to uavhengige tjenester X og Y mot et felles vederlag, endrer ikke ytelsene karakter sammenlignet med der tjenestene omsettes mot separate vederlag. En formell sammenslåing av vederlagene gjør ikke tjenestene til en del av “samme” transaksjon. Om tidfestingen gjelder to vederlag for selvstendige ytelser, eller ett vederlag for begge ytelsene, er imidlertid irrelevant der oppfyllelsen skjer samtidig. Når det skattemessig anses å foreligge to transaksjoner, *kan* dette tale for at et samlet vederlag må fordeles på ytelsene etter deres omsetningsverdi, men dette forutsetter at sammenslåingen medfører at tidfestingen av den ene ytelsen ikke knyttes til dens faktiske oppfyllelse.

Der ytelsene derimot endret karakter av å være en del av en sammensatt forpliktelse, slik at de anses å inngå i samme transaksjon, vil hensynet ikke tale for noen fordeling av et felles vederlag. Tidfestingen skjer først i nærhet til transaksjonen når hele transaksjonen er fullført. For å trekke slutninger fra hensynet må det derfor fastlegges hva som skal til for at ytelsene har *endret karakter* ved samtidig kontrahering.

Rettskildene knyttet til realisasjonsprinsippet gir dessverre kun anvisning på at en slik vurdering bør foretas, uten å regulere nærmere hva som styrer vurderingen. Slike vurderinger er imidlertid sentrale for den merverdiavgiftsrettslige bedømmelsen av sammensatte ytelser. Ettersom problemstillingene tilsynelatende har mange fellestrekk, vil jeg hente inspirasjon herfra.

De tilsvarende problemstillingene i merverdiavgiftsretten drøftes for seg nedenfor. Formålet her er å peke på at vurderingen av om elementene endrer karakter ved samtidig kontrahering, trolig må avgjøres i lys av *sammenhengen* mellom elementene i forpliktelsen, som igjen bedømmes i lys av det antatte *formålet* med transaksjonen. Formålet må også her hovedsakelig fastslås ved alminnelige avtaletolkning og saksforholdet for øvrig.

Om en kniv kjøpes sammen med en gaffel for et samlet vederlag, kan det ofte i lys av avtalens formål sies å foreligge en sammenheng mellom elementene. Men for at elementene skal inngå i samme transaksjon, kreves en *innbyrdes sammenheng*. Vurderingstemaet blir isåfall om et element i forpliktelsen *inngår* i oppfyllelsen av et annet element i forpliktelsen. Isåfall er de en del av samme transaksjon. Der de ulike elementene i en forpliktelse kan oppfylles uavhengig av hverandre, taler dette for at de utgjør selvstendige transaksjoner.

Det må sies at rettsanvendelsen medfører visse fremstillingsmessige utfordringer, da den er preget av en viss *tilbakekobling*. Prosessen skal her skisseres i tre trinn. Det første trinnet er som nevnt en *negativ* avgrensning, en identifisering av relevante elementer i forpliktelsen. Dette *muliggjør* en vurdering av om disse elementene anses å være en del av samme eller selvstendige transaksjoner. Trinn to er følgelig å trekke slutninger fra hensynene bak tidfestingsregelen, for å avgjøre om en del av forpliktelsen må skilles ut som en selvstendig ytelse og tidfestes for seg. Trinn tre vil være den nærmere vurderingen av når de relevante elementene i forpliktelsen er oppfylt.

Uttrykket “selvstendige ytelser” brukes her om en rettsvirkning, at et vederlag må fordeles på selvstendige deler av en forpliktelse. Uttrykket “elementer” sikter til nærmere bestemte plikter innenfor samme “del” av forpliktelsen, altså innen samme skattemessige ytelse, som vederlaget knyttes til.

2.3.5 Nærmere om når et vederlag skal fordeles på selvstendige ytelser

For at et vederlag skal fordeles på selvstendige deler som tidfestes for seg, kan det sies at saksforholdet må oppfylle tre forutsetninger: For det første at vederlaget knytter seg til flere elementer etter vurderingen av transaksjonens vesentlige kjennetegn. For det andre må elementene ikke ha endret karakter av å inngå i en sammensatt forpliktelse. For det tredje må virkningen av at vederlaget gjelder selvstendige elementer være at tidfestingen ikke knyttes til den faktiske oppfyllelsen av elementet. Uten fordeling er resultatet at den delen av vederlaget som gjelder den selvstendige transaksjonen, først tidfestes på et senere tidspunkt. Når bestikk selges som en pakke mot et felles vederlag, vil normalt forutsetning én og to være til stede, men ikke nummer tre.

Terminologien kan være noe kronglete da uttrykket “transaksjon” både benyttes for spørsmålet om hvilke elementer vederlaget skal knyttes til, og for spørsmålet om elementene har endret karakter som følge av samtidig kontrahering. Da uttrykket “avtale” ikke fremstår bedre egnet her, får man heller være klar over at uttrykket transaksjon forekommer i ulike sammenhenger og med ulik betydning. Til gjengjeld bør problemstillingene holdes klart fra hverandre.

Hvorvidt oppfyllelsen av et element skal anses å inngå i oppfyllelsen av et annet element, slik at elementene endrer karakter, kan være vanskelig å avgjøre. Der skattyter forplikter seg til å prestere en programutviklingsytelse, og en opplæringsytelse i et annet program, vil elementene ikke være innbyrdes avhengige. Der opplæringsytelsen gjelder programmet fra utviklingsytelsen, blir det vanskeligere. På den ene siden kan programmet strengt tatt leveres uavhengig av opplæringen, på den andre siden kan avtalens formål tale for at oppfyllelse av programutviklingselementet bygger på en *forutsetning* om at opplæringen også vil gis, slik at opplæring inngår i oppfyllelse av begge elementene. Sammenhengen mellom elementene gir da elementene en sammensatt karakter.

2.3.6 Innrettelser ved kontrahering av selvstendige ytelser

Det kan være grunn til å fravike en privatrettslig prissetting av selvstendige tjenester, for eksempel der mest mulig av summen av de selvstendige vederlagene henføres til vederlaget for ytelsen som ytes sist. Utgangspunktet må også her være at man for tidfestingen skal fordele vederlaget på ytelsene etter deres antatte omsetningsverdi, slik at formelle innrettelser ikke kan gi skattekreditter.

2.3.7 Vederlaget gjelder en særskilt del av samme transaksjon

Hvordan skal tidfestingen skje der ulike deler av samme transaksjon er priset særskilt? Utgangspunktet skulle her være at det foreligger en ubetinget rett til vederlaget når forpliktelsen vederlaget knytter seg til er prestert.

Istedenfor å kontrahere tjeneste X og Y samtidig mot et felles vederlag, kan tjeneste X kontraheres først, og tjeneste Y for seg etter at tjeneste X er prestert. Der tjenestene ved samtidig kontrahering bedømmes som én ytelse, hvordan vil en slik innrettelse påvirke tidfestingen? Selvstendig kontrahering forutsetter særskilt prising, og særskilt prising kan også skje i en samtidig kontrahering. Spørsmålet er derfor en del av en generell problemstilling: Hvilke slutninger kan trekkes fra hensynene bak realisasjonsprinsippet der det knyttes egne vederlag til selvstendige deler av samme transaksjon?

Saksforholdet er følgelig at de særskilt prisede delene ikke ville blitt fordelt dersom vederlaget gjaldt hele transaksjonen. Tidfesting av vederlag for tjeneste X isolert fra tjeneste Y, der X utføres først, medfører i et slikt bilde en delvis *fremskyndelse* av tidfestingen. Spørsmålet blir da om hensynene som begrunnet en fordeling av et samlet vederlag, også begrunner skattemessig *sammenslåing* av et vederlag som er fordelt i avtalen.

Hensynet til at tidfestingen skal skje i tidsmessig nærhet til fullføringen av transaksjonen vil også gjøre seg gjeldende her. Forarbeidenes uttalelser sikter imidlertid bare til at et

vederlag for et samlet oppdrag iblant skal fordeles på selvstendige deler, og til at gjenstående garantier og andre forpliktelser ved samme del ikke skal gjøre retten til vederlaget betinget. Uttalelsene sikter således utelukkende til at tidfestingen ikke skal *utsettes*.

Forarbeidenes fokus på utsettelse av tidfestingen må ses i lys av den tidligere tidfestingsregelen som knyttet tidfestingen til regnskapet. God regnskapsskikk kan tilsi at selv om skattyter har prestert sin ytelse, kan det være grunner til at hele vederlaget ikke skal tidfestes, eksempelvis grunnet tilhørende garantiforpliktelser. Utsatt beskatning ble ansett som et så stort problem at “[d]et er et overordnet mål for skattereformen å begrense mulighetene til å bygge opp slike skattekreditter.”⁴¹

Til tross for at hensynet til at tidfestingen skal skje i tidsmessig nærhet til transaksjonen også gjør seg gjeldende der tjenester i samme transaksjon er priset særskilt, vil det trolig ikke gjøre seg gjeldende med *samme tyngde* der *virkingen* av den særskilte prisingen er at tidfestingen fremskyndes. At skattyters motiv iblant kan være å fremskynde tidfestingen, eller at det blir et hendelig resultat av transaksjonens utforming, blir i større grad godtatt. Effektivitetshensyn får da større gjennomslag. Når det ikke er et tungtveiende hensyn å motvirke fremskyndet tidfesting, er det liten grunn til å bruke ressurser for å oppnå motsatt effekt gjennom en sammenslåing av et privatrettslig fordelt vederlag, selv om vederlagene anses å knytte seg til samme transaksjon.

Det må derfor skilles mellom der vederlaget privatrettslig knytter seg til ulike deler av transaksjonen, og der det bare er foretatt en oppstilling av hvilke kostnader som inngår i et samlet vederlag. Dette må avgjøres av alminnelig avtaletolkning.

Den privatrettslige fordelingen av vederlaget kan også være slik at hele vederlaget er knyttet til kun én av tjenestene. Utgangspunktet er da at oppfyllelsen av denne tjenesten gir

⁴¹ Ot. prp. nr. 35 (1991-1992) s. 105

rett til hele vederlaget, og at den andre tjenesten ytes vederlagsfritt. Uttaksbeskatning kan imidlertid være aktuelt. Der hele vederlaget knytter seg til tjenesten som utføres sist, vil tidfestingstidspunktet ikke avvike fra der vederlaget var knyttet til begge tjenestene, hensynene vil da ikke gjøre seg gjeldende. Om hele vederlaget knyttes til tjeneste X som utføres først, taler ikke hensynene imot dette, men det kan tenkes at oppfyllelse av Y likevel er nødvendig fordi Y inngår i oppfyllelsen av elementer i X som utgjør transaksjonens vesentlige kjennetegn.

Der en del av transaksjonen prises særskilt, og virkningen er en *utsettelse* av tidfestingen, vil hensynene tale for en sammenslåing av vederlagene. Dette må gjøres slik at det særskilte vederlaget tidfestes samtidig med oppfyllelsen av transaksjonens vesentlige kjennetegn. For at dette skal være aktuelt må saksforholdet oppfylle to forutsetninger: For det første at elementene i vederlagene anses å inngå i samme transaksjon. For det andre at det ene elementet oppfylles på et senere tidspunkt enn transaksjonens vesentlige kjennetegn, slik at virkningen ellers ville vært en delvis utsettelse av tidfestingen.

Spørsmålet blir da *når* særskilt prising av ulike deler av transaksjonen medfører en fremskyndelse eller utsettelse av tidfestingen. Virkningen av en særskilt prising må nødvendigvis avgjøres i forhold til noe. Målestokken vil her være en hypotetisk alminnelig tidfesting av transaksjonen. Det må altså avgjøres om de *i utgangspunktet selvstendige ytelsene* inngår i samme transaksjon, og hvordan denne transaksjonen ville blitt tidfestet dersom den var priset samlet.

Vurderingen må følgelig bygge på om elementene i den ene ytelsen har en indre sammenheng med elementene i den andre ytelsen. Dersom testperioden ved levering av standard programvare er priset særskilt, vil dette i utgangspunktet være en selvstendig ytelse, der elementet vederlaget knytter seg til er denne betingelsen. Etter formålet med transaksjonen kan imidlertid elementet inngå i programutviklingselementet til den andre ytelsen. Programmet skal ikke bare leveres, det skal også vise seg å ha de forutsatte egenskaper. Ytelsene anses da å være en del av samme transaksjon.

Transaksjonens vesentlige kjennetegn er imidlertid leveringen av programmet. Betingelsen om en testperiode er i utgangspunktet irrelevant for tidfestingen. Når et særskilt vederlag knyttes til betingelsen, medfører dette en delvis utsettelse av tidfestingen i forhold til der vederlaget gjaldt transaksjonen i sin helhet. Virkningen av dette må være at det særskilte vederlaget tidfestes sammen med vederlaget for transaksjonen for øvrig.

Resultatet må bli det samme der det i en eiendomsoverdragelse er knyttet et særskilt vederlag til at tinglysning blir gjort. Tinglysningselementet er etter transaksjonens formål en del av overføringen av eiendommen, samtidig som transaksjonens vesentlige kjennetegn oppfylles alt ved overføringen. Virkningen av dette må være at vederlaget for tinglysningen skal tidfestes samtidig med overføringen av eiendommen.

I programutviklingseksemplet kan det tenkes at selger i tillegg til å levere programmet skal installere dette på medkontrahentens maskiner. Der et særskilt vederlag gjelder installasjonsytelsen, vil denne i utgangspunktet være en selvstendig ytelse som tidfestes når installasjonen er fullført. For at ytelsene skal inngå i samme transaksjon må installasjonen nærmest være *forutsatt* som en del av oppfyllelsen av programutviklingselementet. Dette kan for eksempel være tilfellet der programmet ikke har noen verdi uten en særlig tilpasset installasjon, slik at medkontrahenten skal få brukt programmet som forutsatt.

Selv om det kan argumenteres for at elementene inngår i samme transaksjon, vil transaksjonens vesentlige kjennetegn også omfatte installasjonen, slik at særskilt prising her ikke medfører noen endring i tidfestingstidspunktet i forhold til der transaksjonen var priset samlet.

Dette viser at grensen mellom integrerte deler av samme transaksjon og selvstendige transaksjoner ikke er skarp. Særlig grensen mellom ytelser som bare har en ytre sammenheng, og de som har en indre sammenheng slik at ytelsene endrer karakter kan

være vanskelig å trekke. Men grensen er etter mitt syn viktig for anvendelsen av hensynene.

2.3.8 Når er elementene i den skattemessige ytelsen prestert?

Når elementene som inngår i transaksjonens vesentlige kjennetegn er identifisert, blir spørsmålet hva som skal til for at disse er oppfylt, slik at skattyter anses å ha prestert det han må for å ha en ubetinget rett til vederlaget. For at tidfestingen ikke skal kunne utsettes av usikkerhet knyttet til om elementene er prestert, vil et viktig hensyn være å knytte vurderingen av elementenes oppfyllelse opp mot begivenheter som sikrer mest mulig notoritet.

En sak som gjaldt tidfesting av vederlag for en eiendomsoverdragelse er egnet til å illustrere dette.⁴² Utgangspunktet var her at den faktiske overleveringen utgjorde transaksjonens vesentlige kjennetegn. Spørsmålet i saken var når overleveringen nærmere bestemt skulle anses skjedd. Ettersom en eiendom ikke kan “overleveres” i ordets alminnelige betydning, var de aktuelle skjæringstidspunktene når selger hadde stilt eiendommen *til rådighet* for kjøper, eller først når kjøper *faktisk tiltrådde* eiendommen.

Retten konkluderte slik: “Det fremstår som underlig for retten at selger ikke lenger skal være skattemessig eier av objektet fordi kjøper etter avtalen « kan » velge å overta, samtidig som kjøper faktisk ikke har overtatt og da heller ikke er eier i privatrettslig forstand.”

Løsningen må sies å være i tråd med notoritetshensyn. Normalt vil tidspunktet for når kjøper faktisk tiltrer eiendommen være mer notorisk enn tidspunktet for når selger kan sies å ha “stilt eiendommen til rådighet” for kjøper.

⁴² TSTAV-2009-176760

I programutviklingseksemplet ble det lagt til grunn at transaksjonens vesentlige kjennetegn besto av to elementer: Levering av faktisk rådighet til programmet, og levering av en tillatelse til eksemplarfremstilling av åndsverket programmet utgjør (en "bruksrett"). Brukstillatelsen gis normalt ved avtaleinngåelsen. Spørsmålet er da når programmet er levert. Et dataprogram kan imidlertid ikke bedømmes som en fysisk vare, programmet er en digital vare som presteres gjennom en *kommunikativ prosess*.⁴³

For å drøfte oppfyllelshandlingen nærmere må det skilles mellom begrepene "data" og "informasjon". Data sikter til *en manifestasjon*, til noe som er gitt, uttrykket brukes normalt om tegn. Informasjonen er *meningsinnholdet* som kan utledes fra dataene.⁴⁴ Der bokstaver utgjør data, vil språknormene gi bokstavenes sammensetning et meningsinnhold. Levering av programmet forutsetter derfor både en overføring av dataene (kildekoden til programmet), samt at medkontrahenten har utstyr som er egnet til å frembringe programmet.

Overdragelsen skjer normalt på to alternative måter: Enten ved at dataene festes til et fysisk medium, eller ved at dataene kopieres via Internett. Oppfyllelsen kan sammenlignes med eiendomsoverdragelse. I utgangspunktet kreves både at selger fratrer sin bruk av eiendommen (her at selger leverer datamengden) og at kjøper tiltrer eiendommen (her at medkontrahenten har utstyr til å nyttiggjøre seg av datamengden). Hensynet til å finne et notorisk skjæringspunkt vil her tale for at faktisk bruk *ikke* er et vilkår for at overlevering skal anses skjedd. Tiltredelse av en eiendom er en mindre manipulerbar begivenhet enn faktisk bruk av et dataprogram. Dette taler for at det bør være tilstrekkelig at kjøper er gitt *muligheten* til å anvende programmet.

Ved levering av datamengden på et fysisk medium vil denne muligheten måtte anses oppstått ved overleveringen av mediet, normalt CD-platen. Ved levering gjennom en

⁴³ Bryde Andersen, 2005, s. 843

⁴⁴ Bryde Andersen, 2005, s. 108

kopieringshandling synes de aktuelle begivenhetene å være enten der kjøper er gitt *muligheten* til å kopiere dataene til seg, eller først der kopieringen viser seg *vellykket*, slik at programmet faktisk kan frembringes.

Den privatrettslige risikoovergangen vil som deklarasjonsregel måtte knyttes til at kopieringen faktisk gjennomføres, og at den er vellykket. Dette bygger imidlertid på en naturlig risikofordeling: Kostnadene ved et nytt leveringsforsøk er minimale i forhold til verdien av programmet. Her hvor hensynet til notoritet vil være det sentrale, må tidspunktet for når kopieringshandlingen ble muliggjort for kjøper være det avgjørende. Til tross for at denne begivenheten vanskelig kan etterprøves, fremstår det som det beste alternativet. Levering må da anses skjedd når datamengden er gjort tilgjengelig for nedlasting, såfremt kjøper er gitt tilgang til å kopiere den.

3 Merverdiavgiftsrettslig bedømmelse

3.1 Omsetning som grunnlag for avgiftsplikt

Etter mval. § 3-1 første ledd skal det beregnes og innkreves merverdiavgift når det foreligger “omsetning”. Øvrige vilkår etter loven er at omsetningen gjelder en avgiftspliktig vare eller tjeneste, at omsetningen skjer innenfor avgiftsområdet, og at den skjer fra et avgiftssubjekt.

Uttrykket “omsetning” er i § 1-3 første ledd bokstav a definert som “levering av varer og tjenester mot vederlag”. Varer og tjenester kan leveres “mot vederlag” på ulike måter, normalt vil leveringen og vederlaget knyttes sammen av en avtale. Spørsmålet her er hva som skal til for at det foreligger “levering” av en ytelse.

Tilbakekoblingsproblematikken gjør seg gjeldende også her. Avgiftsplikt avhenger av at en avgiftspliktig ytelse er *levert*. Men for å vurdere når en ytelse er levert, må ytelsen *bedømmes*. Avhengig av hvordan en privatrettslig transaksjon bedømmes, kan den innebære omsetning av én sammensatt ytelse, eller flere selvstendig ytelser, med ulike leveringshandlinger.

Når det skal avgjøres hva som skal til for at ytelsen er levert, vil det også være nødvendig å henføre vederlaget til de elementer i forpliktelsen som nærmere bestemt utgjør den avgiftspliktige ytelsen. Her skal det kort undersøkes hva som kan utledes av uttrykket “levert” fra forarbeidene og reelle hensyn.

Merverdiavgiftsloven av 2009 var i utgangspunktet bare en formell lovrevisjon for å gjøre loven mer oversiktlig.⁴⁵ Forarbeider og rettspraksis knyttet til den eldre loven er derfor relevante for tolkningen av den oppdaterte ordlyden i nye bestemmelser. Hva som skal til

⁴⁵ Ot. prp. nr. 76 (2008-2009) s. 13

for at det foreligger “levering” er noe overraskende ikke særlig drøftet i noen av forarbeidene.

Forarbeidene slår imidlertid fast at merverdiavgiften er en forbruksavgift, kjennetegnet av fradragsretten i de omsetningsledd forbruk ikke anses skjedd.⁴⁶ Hva som nærmere bestemt utgjør “forbruk” sies det imidlertid lite om. I en sak fra Klagenemnda for merverdiavgift om en e-avisutgave av en papiravis, ble omsetning av e-avisen ansett å foreligge så fort e-avisen var gjort tilgjengelig på avisens nettsted.⁴⁷ Fra dette tidspunktet *kunne* abonnentene ha registrert seg på nettsiden og fått tilgang til e-avisen.

Om avgiften er knyttet til *forbruksmuligheten* for medkontrahenten, eller at ytelsen *forbrukes* hos avgiftssubjektet “for” medkontrahenten, fremstår som usikkert, men for at levering skal finne sted synes det normalt tilstrekkelig at ytelsen faktisk leveres eller stilles til rådighet.

3.2 Beregningsgrunnlaget

Dersom det foreligger avgiftspliktig omsetning skal det beregnes merverdiavgift. Beregningen gjøres ved at det fastlegges et beregningsgrunnlag, som multipliseres med en avgiftssats. Hva som inngår i beregningsgrunnlaget reguleres av §§ 4-1 og 4-2. Utgangspunktet er vederlaget. § 4-2 første ledd presiserer at alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen skal inngå, uavhengig av om de inngår i vederlaget eller om de dekkes særskilt.

⁴⁶ NOU nr. 30, 1991, s. 78

⁴⁷ KMVA-2011-7040

3.3 Bedømmelsen av sammensatte ytelser

3.3.1 Innledning

Ettersom utgangspunktet er at alle tjenester er avgiftspliktige, med visse unntak, reises et tilsvarende bedømmelsesspørsmål som for kapitalgevinster. En tjeneste kan både bestå av et element som omfattes av hovedregelen og et element som omfattes av et unntak. Det er altså unntakene fra loven som gjør en tjeneste “sammensatt”.

Dette kan illustreres av unntaket for “undervisningstjenester” i § 3-5 første ledd.

Finansdepartementet har avgitt en tolkningsuttalelse 15. juni 2001 for det samme unntaket i den eldre loven. Der fremgår det at “[e]n tradisjonell undervisningstjeneste består i å formidle kunnskap. Når det gjelder rådgivning, kjennetegnes tjenesten normalt ved at tjenesteyteren påtar seg å utføre et oppdrag/levere et resultat på grunnlag av en konkret bestilling.”

En rådgivningstjeneste kjennetegnes ofte ved at rådgiveren leverer informasjon tilpasset klientens individuelle behov, rådgiveren kan i så måte anses som en *informasjonsleverandør*.⁴⁸ En rådgivningstjeneste vil følgelig i stor grad inneholde elementer som omfattes av unntaket for undervisningstjenester. Spørsmålet er da om det kun er elementene som ikke er undervisningstjenester som skal anses som avgiftspliktig omsetning, eller om hele tjenesten enten må bedømmes som avgiftspliktig eller avgiftsfri.

Normene for bedømmelsen av *hva slags ytelse som er omsatt* følger ikke av loven. Hovedtyngden må da legges på hva som kan utledes av rettspraksis og reelle hensyn.

⁴⁸ Bryde Andersen, 2011, s. 235

3.3.2 Rt-2004-2000 (Geelmuyden.Kiese)

3.3.2.1 Saksforholdet og rettens vurdering

Saken gjaldt et rådgivningsselskap som blant annet hjalp andre selskaper med formulering og utforming av årsberetninger og lignende. Det ble altså omsatt en form for rådgivningstjeneste. Slike tjenester var unntatt fra avgiftsplikt på dette tidspunktet. Selskapet sørget derimot også for at selve trykkingen av dokumentene ble foretatt. Leveringen av en fysisk publikasjon medførte imidlertid at det ble omsatt en avgiftspliktig *vare*.

Spørsmålet ble om avgiften bare skulle beregnes av vederlaget som knyttet seg til trykkingen (altså varen i snever forstand), eller om det måtte beregnes avgift av *hele ytelsen*, slik at vederlaget for rådgivningstjenestene ble avgiftspliktig ved å inngå i beregningsgrunnlaget for avgiften på varen.

Førstvoterende var enig i statens anførsel om at avgiftsgrunnlaget måtte omfatte alle innsatsfaktorer for å produsere varen, og baserte dette på at dette var ordningen etter den tidligere omsetningsavgiften, og ved overgangen til merverdiavgiften forelå det ingen uttalelser om at det var meningen å endre rettstilstanden. En avgiftsfri tjeneste som inngår som innsatsfaktor for å produsere en avgiftspliktig vare kan derfor inngå i varens avgiftsgrunnlag.

I avsnitt 33 uttaler førstvoterende at dette må skje der tjenesten “utgjør en integrerende del av avtalen om den avgiftspliktige ytelsen. Og det må gjelde uten hensyn til om de avgiftsfrie innsatsfaktorene er vesentlige etter en absolutt eller relativ vurdering.” At rådgivningstjenesten var klart mer omfattende enn selve trykkingen var følgelig irrelevant.

I avsnitt 40 konkluderer førstvoterende med at forpliktelsen går ut på å produsere en publikasjon, og da kan ikke de ulike elementene i produksjonen anses som selvstendig

omsatte ytelser. De redaksjonelle tjenestene var en “nødvendig og integrert del av det produkt som kundene hadde bestilt.”

3.3.2.2 Kommentar til dommen

Når retten knytter vurderingen opp mot fastleggelsen av beregningsgrunnlaget i nåværende §§ 4-1 og 4-2, er innfallsvinkelen altså *at det foreligger avgiftspliktig omsetning*. Vurderingstemaet er bare om denne avgiftspliktige omsetningen er begrenset til det avgiftspliktige elementet alene, eller om også det avgiftsfrie elementet skal omfattes. Et slikt syn innebærer at avgiftspliktige elementer alltid vil utgjøre avgiftspliktig omsetning.

Formålet med § 4-2 er at en avgiftspliktig ytelse ikke skal splittes opp i ulike leveranser for å gjøre deler av den avgiftsfri, derfor skal alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen inngå i beregningsgrunnlaget. Utfordringen er å avgjøre *hva som er samme ytelse*, slik at hensynet slår til, i motsetning til der det er omsatt selvstendige ytelser. Retten legger en nødvendig og integrert-lære til grunn for dette spørsmålet.

3.3.3 LB-2004-45797 (Veidekke)

3.3.3.1 Saksforholdet og rettens vurdering

Etter Rt-2004-2000 skulle rettsstilstanden være slik at dersom et avgiftsfritt element i en forpliktelse anses som nødvendig og integrert for å oppfylle et avgiftspliktig element i forpliktelsen, skal elementet ikke anses som en selvstendig ytelse, men regnes som en *kostnad ved oppfyllelsen av avtalen*. Hva som nærmere bestemt skal sies å tilhøre “avtalen”, altså lovens avtalebegrep, kom på spissen i en sak der Veidekke hadde ytet finansiering til byggherrer i prosjekter der de selv var hovedentreprenør.

Spørsmålet var om finansieringen utgjorde en selvstendig finansieringstjeneste som var avgiftsfri, eller om kostnadene finansieringen medførte måtte anses som en kostnad ved

oppfyllelsen av *entrepriseavtalen*, slik at vederlaget for finansieringen skulle inngå i avgiftsgrunnlaget for byggetjenestene.

Entrepriseavtalen og finansieringsavtalen var formelt inngått som selvstendige avtaler. Retten kom til at mulighetene for omgåelse innebar at avtalebegrepet ikke kunne forstås så snevert: “Lagmannsretten antar at det må bygges på et mer funksjonelt avtalebegrep, hvor det konkret må vurderes om det er slik nær sammenheng mellom den avgiftspliktige og den avgiftsfrye ytelsen, at det er naturlig å anse disse som en del av samme avtaleforhold i lovens forstand”.

Retten kom etter dette til at finansieringselementet inngikk i samme avtale som byggetjenesteelementet, og at det første elementet var en nødvendig og integrert del i oppfyllelsen av det andre. Vederlaget for finansieringstjenestene måtte da inngå i beregningsgrunnlaget for byggetjenesten.

3.3.3.2 Kommentar til dommen

Retten slår fast at hvilke elementer som inngår i “avtalen” ikke kan avgrenses av et formelt avtalebegrep. Så lenge elementene er nødvendige og integrerte i hverandre, anses de å være en del av samme avtale. Det privatrettslige avtalebegrepet er som nevnt et formelt begrep. Derfor er det særlig omgåelseshensyn (om en forpliktelse er inntatt i samme eller ulike “avtaler” behøver ikke ha ulik realitet) og effektivitetshensyn (det er enklere å fokusere på det formelle) som gjør seg gjeldende. At avtalebegrepet forstås som en *funksjonell vurdering* av elementene, slik at det knyttes til nødvendig og integrert-vurderingen, fremstår som en hensiktsmessig avveining av hensynene.

3.3.4 Rt-2009-1632 (ABG SC og Carnegie)

3.3.4.1 Saksforholdet og rettens vurdering

Saken gjaldt to selskaper som hadde ytet bistand under en fusjon, såkalte “corporate finance”-tjenester til de fusjonerende selskapene. Et spørsmål i saken var om det var om det var omsatt både avgiftsfrie finansielle tjenester og avgiftspliktige rådgivningstjenester, eller om tjenestene måtte bedømmes som én sammensatt ytelse. Det fremgår av forarbeidene at et vesentlig hensyn bak unntaket er at rettstilstanden skal være i samsvar med tilsvarende land, slik at reglene sikrer like konkurransevilkår.

Ved tolkningen av det norske unntaket søkte derfor Høyesterett til utenlandske kilder, nærmere bestemt EU-domstolens tolkning av den tilsvarende bestemmelsen i EUs sjette avgiftsdirektiv. Retten siterer fra Volker Ludwig-dommen der det i avsnitt 17 uttales at det må undersøkes “hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgjøres, om den afgiftspliktige person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere uafhængige hovedydelser eller en enkelt ydelse”.⁴⁹ Det fremgår av det påfølgende avsnittet at en ytelse karakteriseres som sekundær i forhold til en hovedytelse, dersom den “ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser”.

Førstvoterende kommenterer dommen i avsnitt 55 slik: “Dette er etter mitt syn også dekkende for norsk rett. Det avgjørende er hvilke elementer som særlig karakteriserer den aktuelle transaksjon. Formålet vil klart ha betydning i denne sammenheng, men jeg finner grunn til å understreke at det ikke er tale om å vurdere målet for prosjektet som sådant, men

hva som fra oppdragsgivers side er hovedsiktemålet med tjenestene fra den enkelte tjenesteyter isolert sett”.

Det uttales i avsnitt 53 at “[n]år en står overfor et sammensatt oppdrag, vil godtgjørelsen i sin helhet enten være avgiftspliktig eller avgiftsfri.”

3.3.4.2 Kommentar til dommen

Innfallsvinkelen var her helt ulik enn i de tidligere sakene, da bedømmelsesspørsmålet ikke knyttes til beregningsgrunnlaget, men til en bedømmelse av *ytelsen*. I stedet for å drøfte avgiftsfrie elementer opp mot unntaket, blir bedømmelsen knyttet til om tjenestene utgjør et sammensatt oppdrag eller om det er omsatt flere selvstendige tjenester. Samtidig *styres* bedømmelsen av formålet bak unntaksregelen, slik at retten ikke kan sies å anvende en generell bedømmelsesnorm.

Etter hovedytelseslæren foreligger det en sammensatt ytelse dersom en leveranse består av en hovedytelse og én eller flere sekundærytelser. Hovedytelsen er det element det antas at gjennomsnittskundens hovedinteresse knytter seg til. Andre elementer som ikke er et mål for kunden i seg selv, men som fremstår som et middel for å utnytte hovedytelsen best mulig, anses som sekundærytelser. Den sammensatte ytelsens avgiftsmessige status avgjøres av hovedytelsen, slik at de avgiftsfrie elementene kan gjøre de avgiftspliktige elementene avgiftsfrie.

3.3.5 TOSLO-2011-16710 (Regus)

3.3.5.1 Saksforholdet og rettens vurdering

Saken gjaldt utleie av kontorer med tilhørende kontortjenester (et såkalt kontorhotell). De fleste kundene betalte for en grunnpakke som omfattet kontorplass, tilgang til fellesarealer, strøm, renhold, resepsjonstjenester og lignende. Vurderingstemaet var om denne tjenesten (grunnpakken) måtte anses som avgiftsfri utleie av fast eiendom, eller om tjenesten var noe "mer" enn dette, slik at tjenesten falt utenfor unntaket.

Retten "tar utgangspunkt i at grunnpakken er en ytelse som består av flere elementer. Det enkelte element er imidlertid ikke særskilt prissatt, og kundene kan heller ikke velge bort noen av dem. Retten mener derfor at grunnpakken må vurderes som en enkelt leveranse, sammensatt sådan, i relasjon til spørsmålet om avgiftsplikt eller ikke."

Ettersom det ble lagt til grunn at det forelå en sammensatt ytelse, ble spørsmålet hvilket element i ytelsen som skulle være avgjørende for den avgiftsmessige behandlingen. Retten viser her til Rt-2009-1632 der hovedytelseslæren ble lagt til grunn for dette spørsmålet, og kommenterer overføringsverdien slik: "Høyesteretts uttalelser har en helt generell form og må oppfattes som retningsgivende uavhengig av hva slags tjeneste eller ytelse det er tale om."

Tjenestens avgiftsmessige status måtte da avgjøres etter hvilket element i tjenesten som kundens antatte hovedinteresse knyttet seg til. Da dette måtte være tilgangen til kontorplassen, ble utleie av fast eiendom-elementet ansett som hovedytelsen. De øvrige ytelsene ble ansett for å være midler for å utnytte hovedytelsen på best mulige betingelser, altså som sekundærytelser til kontorplassen.

Til støtte for sitt standpunkt om at gjennomsnittskundens antatte hovedinteresse i tjenesten skal være avgjørende for den sammensatte ytelsens avgiftsbehandling viser retten til en

bindende forhåndsuttalelse med et lignende saksforhold. Forskjellen var at hovedinteressen her ble ansett å være *tilgangen til et handelssystem* som de med kontorplass kunne koble seg til, og ikke selve kontorplassen i seg selv.

3.3.5.2 Kommentar til dommen

Dommen tar et standpunkt til om hovedytelseslæren skal anvendes for sammensatte ytelser generelt. Hvordan retten egentlig forstår hovedytelseslæren, samt samordningen av denne og nødvendig og integrert-læren, fremgår derimot ikke klart.

3.3.6 TOSLO-2011-19537 (Bailine)

3.3.6.1 Saksforholdet og rettens vurdering

Saken gjaldt omsetning i to ledd: Først omsetning av et figurformingskonsept fra en franchisegiver til franchisetakere, og dernest franchisetakernes omsetning av "Bailinemetoden" til kunder. Franchisegivers ytelse besto av retten til å bruke navnet, opplæring i metoden, leie av elektrosimulatorer og tilbud om etterutdannelse. Ytelsen til kundene besto hovedsakelig av tre elementer: Elektrosimulering med pads som sender elektroniske impulser for å simulere trening, kostholdsveiledning og mental trening. Tjenestene ble solgt som ett produkt, slik at prisen refererte til alle elementene.

Spørsmålet var i begge ledd om ytelsen skulle bedømmes som én sammensatt ytelse, eller flere selvstendige ytelser. Problemstillingen kom på spissen fordi undervisningselementene isolert sett ville utgjort avgiftsfrie undervisningstjenester, mens utleie og bruken av elektrosimuleringen isolert sett er en avgiftspliktig tjeneste.

Retten tar utgangspunkt i Rt-2004-2000. I første ledd ble derfor vurderingstemaet om franchisegivers opplæring i metoden og tilbud om etterutdanning fremsto som nødvendige og integrerte deler av retten til å bruke navnet og leie av maskinen, eller om

undervisningselementene måtte anses som selvstendige tilleggssytelser. Dette ble lagt til grunn.

I neste ledd viste retten til at produktet markedsføres som “figurforming”, ved hjelp av blant annet elektrosimulering og kostholdsveiledning, slik at selve metoden består av flere elementer. Selv om de ulike elementene kan omsettes separat, ble de omsatt som en sammensatt ytelse.

For den avgiftsmessige behandlingen av de sammensatte ytelsene, viser retten til Rt-2009-1632, og denne dommens avsnitt 53 som legger hovedytelseslæren til grunn: “Når en står overfor et sammensatt oppdrag, vil godtgjørelsen i sin helhet enten være avgiftspliktig eller avgiftsfri”. Tingretten legger også i denne saken, på samme måte som i Regus-saken, til grunn at Høyesteretts uttalelser om hovedytelseslæren ikke er begrenset til å gjelde tolkningen av unntaket om finansielle tjenester.

For å avgjøre hvilket element i de sammensatte ytelsene som utgjorde hovedytelsen, ble vurderingstemaet da hvilken del av ytelsen som for gjennomsnittskunden utgjør et mål i seg selv. De deler av ytelsen som er å anse som midler for å utnytte hovedytelsen på best mulige betingelser vil være sekundærytelser, og ikke relevant for ytelsens avgiftsmessige status.

I det første leddet var det opplagt at hovedytelseslæren medførte at undervisningen ikke var et mål i seg selv, men et middel for å anvende retten til konseptet og elektrosimulatorene på best mulig måte.

I det andre leddet peker retten på at Bailine er alene om å tilby elektrosimulering, mens det er mange som driver med kosthold og trening. Dertil presenteres konseptet som “figurforming”, og ikke direkte som vektreduksjon. Dette anses å underbygge at det er elektrosimuleringen som er kundens hovedinteresse i produktet. At *effekten* av elektrosimuleringen er minimal ble ikke ansett avgjørende da vurderingen bygget på

kundens antatte vurdering av produktet. Undervisningen ble ansett som midler til å endre livsstil, som sekundære midler til å utnytte figurformingen ved elektrosimulering best mulig.

3.3.6.2 Kommentar til dommen

Ved bedømmelsen av om elementene utgjør en sammensatt ytelse, går retten her tilbake til vurderingstemaet oppstilt i Rt-2004-2000. Når det gjelder vurderingene i det første leddet er det klart at opplæringselementet inngår i den sammensatte ytelsen. Det er imidlertid ikke like opplagt at tilbudet om etterutdanning skal anses nødvendig og integrert med retten til å bruke navnet og leien av maskinene. Tilbudet fremstår mer som en *mulighet* til å styrke sin kompetanse, enn *nødvendig* for de øvrige elementene som går ut på å drive salongen.

Retten begrunner at etterutdanningstilbudet var nødvendig og integrert med at vederlaget for elementet inngikk i det samlede vederlaget, samt at mislighold fra franchisegivers side medførte mislighold av hele avtalen. Slike formelle argumenter kan imidlertid etter mitt skjønn ha liten vekt, man må skille mellom forpliktelsen og *elementene* som lovbegrepene inndeler forpliktelsen i. Alle forpliktelser i en avtale må i utgangspunktet oppfylles for at mislighold ikke skal foreligge. Men alle elementer i forpliktelsen behøver ikke være integrert i hverandre, dette er to vidt forskjellige vurderingstemaer.

Det kan være vanskelig å forholde seg til “nødvendig og integrert”-læren fordi den ikke uttrykker i klartekst *hva* et element skal være nødvendig og integrert i. Vilkåret sikter til *de øvrige elementene* i en forpliktelse, dersom et element er nødvendig og integrert for *oppfyllelsen av et annet element*, anses de som en sammensatt ytelse, mens elementer i forpliktelsen som ikke bindes sammen slik, vil være selvstendige ytelser avgiftsmessig.

Dersom franchisetakerne også måtte leie en firmabil som en del av grunnpakken, ville dette vært en del av forpliktelsen som inngikk i det samlede vederlaget, og manglende levering av bilen ville vært et mislighold av avtalen. Men bilieieelementet blir ikke et nødvendig og integrert element for oppfyllelsen av de øvrige elementene av den grunn.

Når retten har slått fast at det foreligger en sammensatt ytelse, bygger den som i Regus-saken på en uttalelse fra Rt-2009-1632 om at den sammensatte ytelsen i sin helhet vil være avgiftspliktig eller avgiftsfri. Som jeg vil drøfte i punkt 3.3.8 og 3.3.9, kan dette ikke være riktig rettsanvendelse.

Når tingretten anvender hovedytelseslæren og anser elektrosimuleringen som hovedytelsen, konkluderer den med at undervisningen om kosthold og mental trening er *midler for å utnytte elektrosimuleringen på best mulig betingelser*. Selv om jeg mener at hovedytelsen ikke er anvendelig i dette tilfellet, fremstår dette uansett ikke som en riktig samordning av hovedytelseslæren og nødvendig og integrert-læren. Mer om dette i punkt 3.3.8

3.3.7 HR-2012-1939-A (Norwegian Claims Link)

3.3.7.1 Saksforholdet og rettens vurdering

Saken gjaldt et selskap, NCL, som utførte skadeoppgjør for et irsk selskap som solgte eierskifteforsikringer i Norge. Der en boligselger med eierskifteforsikring mottok et krav fra kjøper, tok NCL seg av forhandlingene og eventuelle rettsprosesser for å ivareta forsikringsselskapets interesser. Staten hevdet at der en sak gikk til retten måtte NCLs tjeneste bedømmes som et avgiftspliktig prosessoppdrag, mens NCL mente at de leverte fjernleverbare tjenester unntatt fra avgiftsplikt.

Utgangspunktet var at de generelle skadeoppgjørstjenestene var fjernleverbare, mens det fysiske oppmøtet i retten ikke kan fjernleveres. Førstvoterende beskriver saken i avsnitt 25 slik: “Sakens sentrale spørsmål er om prosessoppdrag ved norske domstoler som er utført av norsk advokat for klient i utlandet er en fjernleverbar tjeneste som er fritatt fra avgiftsplikt her.”

I avsnitt 35 uttales følgende: “Ved vurderingen tar jeg utgangspunkt i hva som mest naturlig kan anses som selve *omsetningsobjektet* i saken – hvilken tjeneste som er omsatt, jf. merverdiavgiftsloven § 18 første ledd.“ Spørsmålet var om saksforberedelsene og forhandlingene i retten skulle anses som samme eller selvstendige tjenester avgiftsmessig.

I avsnitt 36 viser retten til Rt-2004-2000: “Når NCL får prosessfullmakt, påtar de seg å føre saken for retten hvis nødvendig. Forarbeid og forberedelser til dette er ytelser som naturlig inngår som del av slike oppdrag, og som det er nærliggende å se på som nødvendige og integrerte deler av tjenesten. Det er verken karakteristisk eller vanlig for slike avtaler at de deles opp slik at forberedelse ses som en selvstendig tjeneste og oppmøte i retten som en annen”.

Prosessoppdraget ble med dette ansett som én sammensatt tjeneste. Retten fokuserer deretter på uttrykket “prosessoppdrag”, og mener at dette forutsetter at det kan bli nødvendig å møte i retten, slik at tjenesten *etter sin art* derfor kan knyttes til et bestemt sted. Begrunnelsen knyttes til Rt-2004-2000: Saksforberedelsene anses som en *innsatsfaktor (kostnad) for oppfyllelsen av avtalen*.

3.3.7.2 Kommentar til dommen

I NCL-saken fikk Høyesterett en fin anledning til å ta stilling til rettstilstanden etter at Rt-2009-1632 og senere underrettspraksis har skapt mange usikkerhetsmomenter. Det er derfor synd at dommen er lite prinsipiell, særlig fordi Høyesterett avgjør saken ved å ta en “snarvei”. Dommens resultat fremgår allerede av førstvoterendes *beskrivelse av saken*.

Hvis vi går tilbake til avsnitt 25, starter begrunnelsen med at “[s]akens sentrale spørsmål er om prosessoppdrag ved norske domstoler som er utført av norsk advokat for klient i utlandet er en fjernleverbar tjeneste som er fritatt fra avgiftsplikt her.” Dette er imidlertid *ikke sakens spørsmål*, denne fremleggelsen er *resultatet av sakens vesentlige vurderingstema*, nemlig hva som er omsatt.

Høyesterett åpner altså med å forutsette at prosessoppdraget er en selvstendig, sammensatt tjeneste. Etter mitt syn er det ikke så enkelt. Ser man litt større på rettsforholdet mellom partene, ble det omsatt en rekke tjenester, men alle hadde tilknytning til et overordnet skadeoppgjøringsoppdrag. Det retten gjør er å skjære ut en del av dette oppdraget, rettsprosessdelen, og se isolert på dette. En slik vurdering av at prosessoppdraget utgjør en selvstendig ytelse, krever etter mitt skjønn en begrunnelse.

Selv om rettens innfallsvinkel gjør at den kommer litt skjevt ut, prøver den senere i en viss grad å begrunne sin innledende forutsetning, ved å peke på at prosessoppdragene er priset og fakturert særskilt, samt at NCL var gitt prosessfullmakt. At en tjeneste er priset særskilt, eller at det er gitt prosessfullmakt, er imidlertid formelle argumenter som vanskelig kan begrunne at prosessoppdraget skal anses som en selvstendig tjeneste fra det overordnede skadeoppgjøringsoppdraget. At prosessdelene ble utført av andre enn de som foretok de alminnelige delene, er heller ikke avgjørende. Eksterne advokater vil være en *oppfyllelseshjelper*, jf. Rt-2004-2000.

Når elementene i tjenestene NCL har utført skal identifiseres, kan det skilles mellom alminnelig fjernleverbar skadeoppgjøringsbehandling, og den spesielle behandlingen i form av en rettsprosess, der muntlige forhandlinger isolert sett ikke kan fjernleveres. Spørsmålet skulle da være om prosessdelen er nødvendig og integrert i oppfyllelsen av den alminnelige behandlingen.

Hvordan den alminnelige behandlingen oppfylles, må forstås i lys av forpliktelsen, at sakene skal gjøres opp med gunstigst mulig resultat for oppdragsgiver. Om dette skjer ved at kravet godtas, etter et forlik eller ved dom, er i utgangspunktet irrelevant. Alle alternativene under behandlingen kan sies å inneholde ytede rådgivnings- og/eller advokattjenester i vid forstand. Kun for de sakene som endte i retten, blir det aktuelt å kalle det et prosessoppdrag, men prosessdelen fremstår i et slikt bilde som et nødvendig og integrert element for oppfyllelse av den alminnelige behandlingen der partene ikke blir enige om oppgjøret.

Dersom skadeoppgjør oppdraget må anses som en sammensatt ytelse av både den alminnelige behandlingen og spesialbehandlingen ved en rettsprosess for domstolene, skulle dette i utgangspunktet føre til at *hele ytelsen* ble avgiftspliktig. Om man la hovedytelseslæren til grunn, ville resultatet måtte bli at oppdragsgivers interesse knyttet seg til best mulig oppfyllelse av den alminnelige behandlingen.

Høyesterett vil imidlertid ikke anvende hovedytelseslæren her, da den i likhet med Rt-2004-2000 ikke vil gå inn på en skjønnmessig vurdering av elementene i ytelsen. Retten legger derfor til grunn at ettersom prosessoppdraget inneholder et avgiftspliktig element, så er tjenesten etter sin art ikke fjernleverbar.

At bedømmelsen uttrykkelig knyttes til hva som utgjør *omsetningsobjektet*, er tilsynelatende en forskjell fra Rt-2004-2000, selv om det samtidig henvises til denne avgjørelsen. I Rt-2004-2000 var jo avgiftsplikten en konsekvens av at bedømmelsen var knyttet til *beregningsgrunnlaget* i § 4-2. Noen realitetsforskjell innebærer imidlertid ikke dette, da retten uansett legger til grunn at den sammensatte ytelsen må anses avgiftspliktig fullt ut.

En utfordring med begrunnelsen er å avgjøre hvor langt avgiftsplikten skal strekke seg. De muntlige forhandlingene inngår i en sammensatt ytelse med saksforberedelsene, derfor blir dette elementet avgiftspliktig. Men prosessoppdraget inngår også i en sammensatt ytelse med den alminnelige skadeoppgjørsbehandlingen, skal dette medføre at *alle tjenesteytelsene* blir avgiftspliktige, bare fordi tjenestene har en gren til et avgiftspliktig element? Kanskje er det nettopp for å sikre en *rimelig avgrensning* av avgiftsplikten at Høyesterett beskriver saken som et spørsmål om hvordan “prosessoppdraget” skal behandles. Dette kan tyde på at der det foreligger *flerleddede* sammensatte ytelser, er det bare elementene i samme ledd som endrer avgiftsmessig status.

3.3.8 Praksis preges av ulike bedømmelsesnormer

Gjennomgangen av rettspraksis viser at bedømmelsesspørsmålet delvis løses av ulike tilnærminger, og delvis av kombinasjoner. Vanskelighetene skyldes etter min mening hovedsakelig to forhold:

Den opprinnelige lære, slik den fremgår av Rt-2004-2000, bygger på at avgiftsfrie elementer inngår i beregningsgrunnlaget dersom de er nødvendige og integrerte i oppfyllelsen av det avgiftspliktige elementet. Læren regulerer altså avgiftspliktens rekkevidde, og ikke en nærmere bedømmelse av den omsatte ytelsen.

I Rt-2009-1632 ble hovedytelseslæren introdusert, og denne er senere lagt til grunn både i Regus- og Bailine-saken. Den nærmere samordningen mellom læren i Rt-2004-2000, og hovedytelseslæren, fremstår imidlertid som uklar. Dette skyldes nok at hovedytelseslæren som ble introdusert i Rt-2009-1632 bygger på en *éntrinnsmodell*, samtidig som den inngår i en *totrinnsmodell* i lys av Rt-2004-2000 og senere praksis.

Det er særlig førstvoterendes uttalelse i Rt-2009-1632 om at “[n]år en står overfor et sammensatt oppdrag, vil godtgjørelsen i sin helhet enten være avgiftspliktig eller avgiftsfri” som ser ut til å skape problemer. Denne uttalelsen knytter seg imidlertid bare til hovedytelseslæren. I praksis har nødvendig og integrert-læren blitt anvendt for å avgjøre om det foreligger en sammensatt ytelse, mens hovedytelseslæren har blitt lagt til grunn for å avgjøre den sammensatte ytelsens avgiftsmessige status. Hovedytelseslæren som beskrevet av Høyesterett regulerer imidlertid *både* når det foreligger en sammensatt ytelse, og hvilket element i ytelsen som skal bestemme dens avgiftsmessige status. Når nødvendig og integrert-læren anvendes sammen med hovedytelseslæren innebærer dette to ting:

For det første en *dobbeltregulering* av hva som utgjør sammensatte ytelser. Poenget med hovedytelseslæren er todelt: Sekundærytelsene skal følge hovedytelsens avgiftsmessige behandling, men også at *elementer som ikke kan regnes som sekundærytelser til*

hovedytelsen, ikke inngår i den sammensatte ytelsen. Den siste dimensjonen synes å være glemt ved samordningen med nødvendig og integrert-læren i underrettspraksis.

For det andre er en mer problematisk konsekvens av at hovedytelseslæren anvendes sammen med nødvendig og integrert-læren at den sammensatte ytelsens avgiftsmessige status bestemmes av hovedytelsen. Der det avgiftsfrie elementet utgjør hovedytelsen må dette lede til at det avgiftspliktige elementet bli avgiftsfritt. Om rettskildene åpner for dette vil diskuteres nærmere i punkt 3.3.9.

En ytterligere kompliserende faktor er etter min mening terminologien. Uttrykkene “hovedytelse” og “sekundært ytelse” sikter jo ikke til *ulike ytelser*, men til *ulike deler av samme, sammensatte ytelse*. Når formålet er å avgrense én ytelse mot flere selvstendige, fremstår det lite egnet å referere til ytelser i flertall.

3.3.9 Utpensling av bedømmelsesnormen

I lys av rettspraksis er læren om sammensatte ytelser hovedsakelig en lære om når avgiftsplikten for en ytelse *utvides*. Det grunnleggende vurderingstemaet synes å være når et element i en ytelse som isolert sett ville vært avgiftsfri, har endret karakter av å inngå i en ytelse med flere elementer. Der elementet har endret karakter, og det foreligger et avgiftspliktig element, vil det foreligge en sammensatt avgiftspliktig ytelse. Reelt sett er dette en utvidelse av avgiftsplikten. Formelt sett er det en tolkning av en *unntaksregel* fra en generell avgiftsplikt. Legalitetsprinsippet er nok derfor ikke til hinder for utvidelsen læren innebærer.

I forarbeidene uttales det at det “er, og bør fortsatt være, et bærende prinsipp i merverdiavgiftssystemet at like ytelser underlegges den samme avgiftsmessige behandling”.⁵⁰ Utgangspunktet for bedømmelsen av hva som er en selvstendig eller

⁵⁰ NOU nr. 11, 1990, s. 67

sammensatt ytelse, bør derfor være om ytelsen har *endret karakter*. Der elementer er nødvendig og integrert for oppfyllelsen av hverandre, må dette innebære at de har endret karakter slik at hensynet til at like ytelser bør behandles likt ikke lenger gjør seg gjeldende.

Et spørsmål som reiser seg er imidlertid om læren kan gi grunnlag for en *innskrenkende* tolkning av avgiftsplikten. Der avgiftsfrie elementer kan endre karakter og bli avgiftspliktige, skal ikke avgiftspliktige elementer kunne endre karakter slik at den sammensatte ytelsen i sin helhet må anses omfattet av et unntak?

I Rt-2009-1632 tolker Høyesterett forarbeidene til merverdiavgiftsreformen i 2001 slik at unntakene fra avgiftsplikten “må tolkes snevert”. Dette må etter mitt syn *som utgangspunkt* innebære at det ikke er grunnlag for å subsumere en sammensatt ytelse med et avgiftspliktig element under en unntaksregel. *Resultatet*, og store deler av begrunnelsen i HR-2012-1939-A er derfor etter min mening riktig. Men når underrettspraksis har bygd på en annen bedømmelsesnorm, kunne Høyesterett gjerne presisert anvendelsesområdet for hovedytelseslæren.

Den store hovedregelen må være at der et avgiftsfritt element er nødvendig og integrert i oppfyllelsen av et avgiftspliktig element, har det avgiftsfrie elementet *endret karakter*. Ettersom unntaksregelen skal tolkes snevert, må dette innebære at den sammensatte ytelsen ikke kan subsumeres under unntaksregelen. Dette må gjelde selv om det avgiftspliktige elementet er minimalt i forhold til det avgiftsfrie elementet. Ytelsen har like fullt endret karakter, unntakene skal i utgangspunktet ikke tolkes utvidende. Praksis gir heller ingen holdepunkter for noen *fordeling* av avgiftsplikten på elementene. Dette vil fort støte mot hensynet til at reglene skal være enkle og praktisk anvendelige.

Særlige hensyn bak et unntak kan imidlertid tale for en annen bedømmelsesnorm. Hensynene bak unntaket for finansielle tjenester tilsier som nevnt at det tolkes i samsvar med unntaket i EU-retten, dette veier da tyngre enn hensynet til en snever tolkning av unntaket. Når hovedytelseslæren her legges til grunn, innebærer dette at der det avgiftsfrie

elementet er hovedelementet i den sammensatte ytelsen, vil også avgiftspliktige elementer bli avgiftsfrie.

Det kan følgelig ikke være rettskildemessig grunnlag for å anvende hovedytelseslæren generelt, slik underrettspraksis har lagt til grunn. Det bør nevnes at tingrettsdommene bare bruker hovedytelseslæren til å begrunne avgiftsplikt, men når den først anvendes må den også kunne lede til motsatt resultat. For de aktuelle unntaksreglene i Regus- og Bailinesaken, kan jeg ikke se at hensynene bak unntakene åpner for dette.

Praksis bør derfor gå bort fra hovedytelseslæren utenfor unntaket for finansielle tjenester, og heller fokusere på å utdype innholdet i nødvendig og integrert-læren. Det finnes eksempler på at det ikke skilles klart mellom sammensatte *forpliktelser* og sammensatte *ytelser*. Det bør foretas en grundigere vurdering av når et element er nødvendig og integrert i oppfyllelsen av et annet, slik at elementet kan sies å ha endret karakter.

4 Noen ord om bedømmelsesnormene

4.1 Bedømmelsen knyttes ofte til enkeltbestemmelser

Når en ytelse består av elementer som isolert sett omfattes av ulike lovbegreper, blir et grunnleggende spørsmål om bedømmelsen skal styres av en overordnet norm, eller av de aktuelle lovbestemmelsene. Praksis bygger på at bedømmelsesnormen må utledes fra en *samordning* av både generelle og konkrete hensyn. Hensynet til forutsigbare og effektive bedømmelser vil alltid gjøre seg gjeldende. På den andre siden tillegges formålshensyn bak enkeltregler ofte betydelig vekt, særlig der slike hensyn ikke i for stor grad går utover de generelle hensynene.

4.2 Ytelsers karakter som et sentralt reelt hensyn

Vurderinger av om en ytelse har endret karakter ved å være en del av en større ytelse fremstår som sentrale for bedømmelsesnormene både i skatte- og merverdiavgiftsretten. Dette skyldes at det i stor grad er de samme grunnleggende problemstillingene som gjør seg gjeldende, selv om hensynene som styrer bedømmelsen kan variere. At en forpliktelse er sammensatt behøver ikke bety at de ulike delene av den, som isolert sett omfattes av ulike lovbegreper, har endret karakter. Isåfall vil ofte hensynet til en riktig subsumsjon gjøre seg gjeldende.

Der elementene endrer karakter av å inngå i en sammensatt forpliktelse, kan det bli vanskeligere å vurdere om hensynet til en riktig subsumsjon gjør seg gjeldende, eventuelt med hvilken vekt. Dette er tydelig i merverdiavgiftsretten, der hensynet til en lik behandling av like elementer støter mot hensynet til at unntakene fra avgiftsplikten skal tolkes snevert. Her blir vurderinger av om elementet har endret karakter avgjørende for den offentligrettslige bedømmelsen.

5 Litteraturliste

Lover

Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14

Lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58

Forarbeider

NOU nr. 11 (1990): *Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester*

Ot.prp. nr. 35 (1990-1991): *Skattereformen 1992*

Ot. prp. nr. 86 (1997-1998): *Ny skattelov*

Ot. prp. nr. 76 (2008-2009): *Om lov om merverdiavgift*

Praksis

Rt-1964-1241 (Ommang)

Rt-1982-963 (Dahlheim)

Rt-1995-872 (Eide)

Rt-2004-2000 (Geelmuyden.Kiese)

LB-2004-45797 (Veidekke)

TSTAV-2009-176760

Rt-2009-1208 (Hurtigruten)

Rt-2009-1632 (ABG SC og Carnegie)

KMVA-2011-7040

Rt-2011-1620 (Konvertible obligasjoner)

TOSLO-2011-16710 (Regus)

TOSLO-2011-19537 (Bailine)

HR-2012-1939-A (Norwegian Claims Link)

Litteratur

Aarbakke, Magnus: *Innføring i Skatt på inntekt*, Jussens Venner, 1987

Aarbakke, Magnus: *Skatt på inntekt*. Oslo 1987

Aarbakke, Magnus: *Skatt på inntekt*. 4. utgave. Oslo 1990

Bryde Andersen, Mads: *IT-retten*. 2. utgave. København 2005

Bryde Andersen, Mads: *Grundlæggende aftaleret*. 3. utgave. København 2008

Bryde Andersen, Mads: *Enkelte transaktioner*. 2. utgave. København 2011

Hauge, Harald: *Realisasjonsprinsippet som periodiseringsregel*. Oslo 2001

Hauge, Harald: *Realisasjonsprinsippet – skatterettslig tidfesting av kostnader*. Oslo 2012

Zimmer, Frederik: *Lærebok i skatterett*. 6. utgave. Oslo 2009

Zimmer, Frederik: *Høyesterettssaker i skattesaker 2009*, Skatterett 2010 nr. 4

Zimmer, Frederik: *Fra frynseskatterettens alminnelige del*, Jussens Venner 2009 nr. 6