

vilkårene oppstilt i EU-retten er oppfylt. Det vil si at tjenesten fra underleverandøren kan anses spesifikk, vesentlig og at den samlet sett utgjør en særskilt helhet for forvaltning av verdipapirfond.

Et underliggende vurderingstema er underleverandørens selvstendighet. Det vil si rollefordelingen mellom tjenesteyter og forvaltningsselskap. Det skal på

bakgrunn av EU-retten legges vekt på samhandlingen, og graden av ansvar for funksjonen. Dersom forvalter ivaretar en større del av funksjonen, kan dette tale mot at underleverandøren har en tilstrekkelig «selvstendighet».

Et annet vurderingstema er om tjenesten eksklusivt gjelder verdipapirfond, eller om tjenesten også kan leveres til kjøpere med andre former for invest-

ringer generelt. Sistnevnte innebærer i utgangspunktet at tjenesten er avgiftspliktig.

Skatteklagenemndas vedtak synes generelt å akseptere skattekontorets strenge tilnærming. Samtidig ser det ut til at det har vært en viss dreining mot å godta enkelte tjenester som unntatt, som vist ovenfor i SKNS1-2022-50.

## Del III:

# Saker fra skatteklagenemndas behandling 2022

I denne artikkelen følger korte utdrag fra saker om merverdiavgift som har vært behandlet av Skatteklagenemnda i stor avdeling i 2022.



Seniorskattejurist  
**Line Solli**  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Sammen med de korte utdragene av sakene følger sakenes referanse og en lenke direkte til den enkelte saken på skatteetatens egne sider. Detaljer fra de konkrete faktumbeskrivelsene og vurderingene finnes der.

### Om boligselgerforsikring og tilstandsrapport er én samlet tjenesteleveranse

Saken gjelder klage på bindende forhåndsuttalelse (BFU). Innsender i saken ønsket en bekreftelse på at boligselgerforsikringen med tilhørende risikovurderingsrapport omfattes av unntaket fra merverdiavgift for forsikringstjenester,<sup>1</sup> slik at komponentene anses som én

ytelse, og ikke to. Dette mente den skattepliktige ville være i tråd med hovedytelseslæren ved at ytelsene er nært forbundet med hverandre, og ville medføre en mer fordelaktig avgiftsbehandling enn om ytelsene ble ansett som separate.

Sekretariatet vurderte hovedytelseslæren i samsvar med innsenders anførsler, men kom frem til at denne ikke skulle anvendes i dette tilfellet. Det ble vist til at utgangspunktet etter merverdiavgiftsloven er at sammensatte ytelser, dvs. ytelser som består av elementer med ulik avgiftsstatus, skal splittes. Dette innebærer at ytelser som kan behandles som selvstendige ytelser, skal behandles som selvstendige ytelser.<sup>2</sup> Dette var avgjørende for sekretariatets

vurdering, og konklusjonen var derfor at innsenders omsetning av boligselgerforsikring med tilhørende risikovurderingsrapport (tilstandsrapport) ble ansett som to separate ytelser. Forsikringstjenesten vil være unntatt fra avgiftsplikt,<sup>3</sup> mens tilstandsrapporten vil være avgiftspliktig.<sup>4</sup>

Skatteklagenemnda var enig. Den skattepliktige fikk ikke medhold.

Saken er publisert med referansen [SKNS1-2022-43](#)<sup>5</sup>

<sup>3</sup> Merverdiavgiftsloven § 3-6 bokstav a.

<sup>4</sup> Merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd.

<sup>5</sup> <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/om-boligselgerforsikring-med-tilhorende-tilstandsrapport-ma-anses-som-en-samlet-tjenesteleveranse-omfattet-av-verdiavgiftsloven--3-6-bokstav-a>.

<sup>1</sup> Merverdiavgiftsloven § 3-6 bokstav a.

<sup>2</sup> Høyesteretts dom i Rt-2014-486-A (Polaris), særlig avsnitt 37-38.

## Uriktig oppkrevd merverdiavgift – unntak fra rettingskravet i «særlige tilfeller»

Spørsmålet i saken er om den skattepliktige kan få tilbakebetalt uriktig oppkrevd merverdiavgift,<sup>6</sup> herunder om det foreligger særlige forhold som tilsier at kravet om retting overfor kjøper kan fravikes.<sup>7</sup>

Bakgrunnen for saken var at selskapet hadde oppkrevd merverdiavgift på salg av bingoblokker, og også hadde innbetalt den oppkrevde merverdiavgiften.

Siden salg av bingoblokker er unntatt fra merverdiavgift,<sup>8</sup> ønsket selskapet å få tilbakebetalt den innbetalte avgiften. Selskapet viste blant annet til at det var snakk om mange små summer fordelt på ca. 1700 salg til forskjellige mennesker. Den omtvistede merverdiavgiften beløp seg til kr 27 710.

Skattekontoret mente at den skattepliktige ikke kunne få avgiften tilbakebetalt, ettersom feilen ikke var rettet overfor kjøper.<sup>9</sup>

Sekretariatet var uenig i skattekontorets synspunkt. Sekretariatet viste til at skattemyndighetene i «særlige tilfeller»<sup>10</sup> kan bestemme at vilkåret om retting skal fravikes, og at dette måtte anses som et slikt særlig tilfelle. Sekretariatet viste til at merverdiavgiften ikke var oppkrevd på en illojal måte, at staten ikke ville lide noe tap ved en

eventuell tilbakeføring, og at det ville være «umulig eller uforholdsmessig vanskelig» å gjennomføre en eventuell retting overfor 1700 kunder. Det ble også vist til at den skattepliktige solgte bingoblokkene for innkjøpspris. Det var altså ikke lagt inn påslag i prisen ved salg til kunde, slik formidlingsavtalen forutsatte. Det avtalte påslaget ville tilsvart samme beløp som den oppkrevde merverdiavgiften. Ved en eventuell tilbakebetaling ville den skattepliktige altså ikke sitte igjen med en merverdiavgiftsfordel, men gå i 0. Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets vurdering, og den skattepliktige fikk dermed tilbakebetalt uriktig oppkrevd merverdiavgift og medhold i sin klage.

Saken er publisert med referansen [SKNS1-2022-51](#)<sup>11</sup>

## Avgiftsbehandling av driftstilskudd for drift av kantine

Saken gjelder klage på BFU. Spørsmålet var om innsender kunne fakturere driftstilskudd fra en bedriftskunde for drift av kantine uten tillegg av merverdiavgift.

Innsender drev kantinedrift for bedriftskunder. Innsender skulle ikke selv oppkreve vederlag fra brukerne av kantinen, det var det bedriftskunden selv som skulle gjøre.

Innsender ønsket å fakturere driftstilskudd til bedriftskunden uten merverdiavgift. Driftstilskuddet skulle dekke innsenders kostnader til driften, herunder kostnader til lønn, uniformer og administrative tjenester. I tillegg til driftstilskuddet skulle innsender fakturere bedriftskunden for serverings-tjenester som skulle leveres som ledd i kantinedriften.

Spørsmålet i saken var om det beløpet som innsender fakturerer til bedriftskunden, og som i avtaleverket og i anmodningen var omtalt som driftstilskudd, kunne anses som et avgiftsfritt tilskudd. Alternativet var at beløpet skulle anses som del av vederlaget ved den avgiftspliktige omsetningen av kantinedriftstjenestene.

Sekretariatet mente at innsender ville yte ordinære avgiftspliktige<sup>12</sup> kantinedriftstjenester. Sentralt i sekretariatets vurdering var at forholdet mellom innsender og bedriftskunden måtte anses som et ordinært avtaleforhold mellom to parter, hvor det skulle ytes tjenester mot vederlag med grunnlag i en gjensidig bebyrdende avtale. Lovens vilkår for omsetning var etter sekretariatets vurdering derfor klart oppfylt. Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets vurdering.

Saken er publisert med referansen [SKNS1-2022-52](#)<sup>13</sup>

6 Merverdiavgiftsloven § 11-4 første og tredje ledd.

7 Skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2 første ledd.

8 Ved at det foreligger en formidlingsavtale jf. merverdiavgiftsloven § 3-14.

9 Merverdiavgiftsloven § 11-4 tredje ledd.

10 Skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2 første ledd siste punktum.

11 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/krav-om-tilbakebetaling-av-uriiktig-oppkrevd-verdiavgift.-unntak-fra-rettingskravet-i-sarlige-tilfeller>.

12 Merverdiavgiftsloven § 3-1, jf. § 1-3 første ledd.

13 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/avgiftsbehandling-av-driftstilskudd-for-drift-av-kantine>.