



Den norske advokatforening
Kristian Augusts gate 9
0164 Oslo

MERVERDIAVGIFTSREFORMEN – ADVOKATTJENESTER

Det vises til brev av 29. juni, 15. og 28. august 2001 samt e-post datert 7. september og 11. oktober 2001 fra Den norske advokatforening.

Skattedirektoratet vil nedenfor redegjøre for forståelsen av enkelte bestemmelser i merverdiavgiftsloven, særlig i relasjon til ulike typer tjenester utført av advokater. Brevet omtaler også beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved omsetning, fradragsretten for konkurs- og dødsboer og fradragsretten for advokathonorar ved prosesser samt reglene for periodisering av merverdiavgiften.

Finansdepartementet har i brev av 14. mai 2002 til Skattedirektoratet uttalt seg om enkelte problemstillinger som har vært reist. Departementets uttalelser er innarbeidet i dette brevet.

1 Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift

Det følger av merverdiavgiftsloven § 18 at merverdiavgift skal beregnes av vederlaget for den avgiftspliktige omsetning og at alle omkostninger selgeren har ved oppfyllelsen av avtalen skal med i beregningsgrunnlaget. Advokater som i tilknytning til et avgiftspliktig oppdrag for private eller det offentlige pådrar seg utgifter til reise, kost, losji (hotellutgifter), telefon, litteratur mv., skal medta disse utgiftene i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift. Bestemmelsen om at alle omkostninger skal med gjelder uavhengig av om omkostningene er avgiftsbelagt eller ikke. Således skal både utgifter til persontransport, overnatting (utenfor avgiftsområdet), servering, leiebil (innenfor avgiftsområdet, avskåret fradragsrett), telefonutgifter (innenfor avgiftsområdet med fradragsrett) og litteratur (0-sats), regnes med i avgiftsgrunnlaget. Skattedirektoratet legger til grunn at også godtgjørelse til sakkyndig lege, psykolog mv., vitner samt utgifter til spesialisterklæringer ellers skal med i beregningsgrunnlaget i den utstrekning dette er omkostninger påløpt som en følge av den måte advokaten velger å gjennomføre sin rettslige argumentasjon.

At alle omkostninger skal med i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift vil i utgangspunktet gjelde selv om det er klienten som betaler utgiftene, for eksempel advokatens telefonutgifter i en bestemt periode eller øvrig andel av andre driftsutgifter. Det har imidlertid i praksis blitt godtatt at utgifter til kost og overnatting ikke skal med i beregningsgrunnla-

get i de tilfeller kunden ordner dette. Skattedirektoratet legger derfor til grunn at dersom en klient bestiller og betaler reise- og hotellutgifter for advokaten i forbindelse med et møte el., klienten fremstår som kjøper overfor selger av tjenesten og faktura utstedes til klienten, vil utgiftene ikke anses som advokatens omkostninger.

Utgifter som en selger påtar seg for en kjøpers regning og som ikke kan anses som omkostninger – *rene utlegg*, skal ikke medtas i avgiftsgrunnlaget. Det er en forutsetning at selger bare oppkrever det utlagte beløp av kjøper uten påslag og at utlegget regnskapsføres som utlegg og ikke omsetning. I brev av 18. juni 2001 til Norges Eiendomsmeglerforbund har Skattedirektoratet uttalt at blant annet gebyrer for offentlige utskrifter, rettsgebyr, dokumentavgift og tinglysingsgebyr *normalt* ikke vil anses som meglers omkostning ved oppfyllelsen av avtalen. Dette vil imidlertid måtte vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Gebyr for utskrift av grunnboken vil normalt måtte anses som et utlegg for eiendomsmegler når kjøperen av den faste eiendommen ønsker en slik utskrift. Derimot vil vi anta at gebyr for utskrift fra for eksempel domsregisteret skal medtas i advokatens beregningsgrunnlaget når disse skal benyttes som grunnlag for rådgivning overfor en klient.

2 Konkurs- og dødsboer

Det følger av merverdiavgiftsloven § 10 første ledd at et konkurs- eller dødsbo er avgiftspliktig for omsetning og uttak etter konkursåpning eller dødsfallet i den utstrekning dette ville vært avgiftspliktig på debitors eller avdødes hånd.

Et konkurs- eller dødsbos virksomhet vurderes i avgiftsmessig sammenheng som en fortsettelse av den næringsvirksomhet som ble drevet av debitor/avdøde. Boet skal beregne merverdiavgift av eventuell omsetning/uttak som skjer etter konkursåpning/dødsfall og vil etter de alminnelige regler ha fradragsrett for inngående avgift på utgifter knyttet til den avgiftspliktige omsetningen/uttaket. Skattedirektoratet antar at fradragsretten også vil omfatte omkostninger til avviklingen av den avgiftspliktige virksomheten, for eksempel merverdiavgift beregnet av bobestyrerens honorar. Vi antar i denne sammenheng at dersom debitor var registrert for avgiftspliktig omsetning på konkurstidspunktet vil konkursboet kunne kreve fradrag for inngående avgift på for eksempel bobestyrers honorar selv om boet ikke selv har avgiftspliktig omsetning. Det vil ikke foreligge fradragsrett for utgifter knyttet til for eksempel omsetning mv. av debitors private eiendeler.

3 Erstatningsoppgjør for saksomkostninger

En part som blir pålagt å erstatte motpartens saksomkostninger, jf. tvistemålsloven § 172, vil ikke kunne kreve fradrag for den merverdiavgift som er fakturert fra motpartens advokat til dennes klient. Saksomkostningene representerer ikke et vederlag for utførte advokattjenester overfor parten, men utgjør erstatning til motparten for dennes utgifter til juridisk bistand.

Har motparten fradragsrett for inngående avgift på advokathonoraret, skal erstatningsbeløpet reduseres tilsvarende. Erstatningsbeløpets størrelse vil i et slikt tilfelle bero på om-

fanget av motpartens fradragsrett. Skattedirektoratet legger til grunn at en part etter de alminnelige bestemmelser også vil ha fradragsrett for omkostninger i tilknytning til en avgiftssak.

4 Ulike oppdrag

4.1 Vergel/hjelpeverge

Av forarbeidene til merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 7 (Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)) fremgår det at også private rettssubjekter som gjennom offentligrettslige bestemmelser er tillagt kompetanse til å utøve offentlig myndighetsutøvelse vil være omfattet av unntaket.

En verge har som oppgave å handle på den umyndiges vegne i formuessaker og forvalte den umyndiges midler i den utstrekning det ikke hører under overformyndieriet eller den umyndige selv, jf. vergemålsloven § 38. En hjelpeverge oppnevnes for personer som er myndige, men som på grunn av sinnslidelse, andre psykiske forstyrrelser, senil demens, psykisk utviklingshemming eller legemlig funksjonshemming er forhindret fra å ivareta sine egne interesser, jf. vergemålsloven § 90 a. Hjelpeverge kan videre oppnevnes dersom vergen ikke kan utføre sine oppgaver i et begrenset tidsrom eller i bestemte saker, jf. vergemålsloven § 16. Hjelpevergen kan ha til oppgave å være til støtte for klienten i sin alminnelighet eller i enkelte spesielle saker.

Etter vergemålsloven § 17 første ledd, jf. § 90 c har verger og hjelpeverger krav på å få dekket nødvendige utlegg. Krav på godtgjørelse for den tid som går med til oppdraget har vergen/hjelpevergen derimot som hovedregel ikke, men i den utstrekning det finnes rimelig kan vergen også få dekket tapt arbeidsfortjeneste eller få vederlag for arbeidet.

Selv om vergens og hjelpevergens oppgaver kan anses å innebære elementer av offentlig myndighetsutøvelse, har Skattedirektoratet etter en totalvurdering kommet til at disse tjenestene ikke kan anses omfattet av unntaket for tjenester som ledd i offentlig myndighetsutøvelse, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 7. Skattedirektoratet har i vurderingen lagt vekt på at det vesentligste av vergen/hjelpevergens oppgaver består i praktiske gjøremål og forvaltning av den umyndiges midler. Det er også vektlagt at vergens myndighet på en rekke områder er begrenset ved at det er stilt krav til at overformyndieriet gir sitt samtykke før rettshandelen er bindende for den umyndige.

Skattedirektoratet antar imidlertid at verge-/hjelpevergetjenestene vil være en type sosial tjeneste som er unntatt avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 2 og at unntaket er uavhengig av om overformyndieriet eller den umyndige/umyndiggjorte betaler for tjenestene.

4.2 Meddommere, skjønnsmenn mv.

Valgt meddommer fra det særlige utvalg (fagkyndig) eller valgt meddommer fra det alminnelige utvalg kan i prinsippet ikke nekte å stille som meddommer i rettssaker. Meddommere fra de særlige utvalg godtgjøres normalt med kr. 1 000 per dag og meddommere fra det



alminnelige utvalg med kr. 250 per dag, jf. rettsgebyrforskriften §§ 1-1 og 1-2. Når utlegg og/eller tapt arbeidsfortjeneste blir legitimert, kan det tilkjennes dekning av dette i den utstrekning retten finner det rimelig, jf. rettsgebyrforskriften § 1-4.

Skattedirektoratet har i brev av 29. juni 2001 til Finansdepartementet lagt til grunn at godtgjørelsen fagkyndige meddommere mottar i henhold til rettsgebyrforskriften kapittel 1 ikke kan anses som vederlag for en tjeneste, men må anses som erstatning for disponeringstap, jf. merverdiavgiftsloven § 3. Finansdepartementet har sluttet seg til direktoratets fortolkning.

Skattedirektoratet antar at tilsvarende forståelse må legges til grunn for andre som mottar godtgjørelse etter rettsgebyrforskriften kapittel 1. Dette innebærer at også meddommere som oppnevnes fra de alminnelige utvalg, meddommere som oppnevnes eller trekkes i henhold til domstolsloven § 88 første ledd, lagrettemedlemmer, forliksrådsmedlem som gjør tjeneste som medlem av vergemålsretten, skjønnsmenn, jordskiftemeddommere, sakkyndig vitne ved sjøforklaring og sakkyndig rettsvitne ved konsulrett, mottar godtgjørelsen som erstatning for et disponeringstap, og ikke som vederlag for en tjeneste.

4.3 Sakkyndige

Advokater kan oppnevnes av retten eller av partene som sakkyndig i rettssaker. Oppnevnt sakkyndig godtgjøres etter reglene i salærforskriften. Skattedirektoratet legger til grunn at advokaters oppdrag som sakkyndig i prosesser er avgiftspliktig.

4.4 Medhjelper ved tvangssalg

Ved tvangssalg kan namsmannen overlate til en medhjelper å foreta salget. Dette vil være praktisk ved for eksempel salg av kunst, fast eiendom og biler, jf. tvangsfullbyrdelsesloven §§ 2-10, 8-12 og 8-13.

Skattedirektoratet har i brev av 29. juni 2001 til Finansdepartementet lagt til grunn at de tjenester medhjelperen yter ikke kan anses omfattet av unntaket for tjenester som ledd i offentlig myndighetsutøvelse, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 7.

Departementet har sluttet seg til direktoratets fortolkning, men har i vedtak av 21. september 2001 funnet det nødvendig som en midlertidig løsning å gi et fritak med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70. Fritaket innebærer at medhjelpere oppnevnt av namsmyndighetene etter tvangsfullbyrdelsesloven ikke skal beregne utgående merverdiavgift av den godtgjørelse som mottas i forbindelse med tvangssalget. Dette gjelder også i de tilfeller tvangssalget ikke gjennomføres. Det er en forutsetning for fritaket at medhjelperen ikke fradragsfører inngående merverdiavgift som knytter seg til denne delen av virksomheten.

4.5 Bobestyrer

Skattedirektoratet har i brev av 29. juni 2001 til Finansdepartementet lagt til grunn at bobehandling på vegne av skifteretten ved for eksempel bobehandling vedrørende dødsboskifte, jf. skiftelovens kapittel 13A, konkursbehandling, jf. konkursloven kapittel IX og X, og tvangsavvikling av aksjeselskaper, jf. aksjelovens § 16-18 ikke kan anses omfattet av

unntaket for tjenester som ledd i offentlig myndighetsutøvelse, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 7. Finansdepartementet har i brev av 17. juli 2001 sluttet seg til Skattedirektoratets vurdering. En advokat som påtar seg slike oppdrag anses således å være avgiftspliktig.

4.6 Godtgjørelse til styremedlemmer mv.

Skatteloven § 5-10 bokstav b fastsetter at godtgjørelse til medlem av styre, representantskap, utvalg, råd, nemnder og lignende skal anses som fordel vunnet ved arbeid, uavhengig av om mottakeren er næringsdrivende eller lønnsinntaker. Av godtgjørelsen skal det alltid betales arbeidsgiveravgift, jf. folketrykkeloven § 23-2.

Registreringspliktige næringsdrivende, for eksempel advokater som påtar seg oppdrag som styremedlem, nemndsmedlem mv. som ledd i sin næringsvirksomhet, skal beregne merverdiavgift av godtgjørelsen de mottar, jf. merverdiavgiftsloven § 10 første ledd og § 13. Godtgjørelsen vil således både kunne danne grunnlag for beregning av merverdiavgift og arbeidsgiveravgift. Skattedirektoratet vil vurdere dette forholdet nærmere.

5 Fjernleverte tjenester

Advokattjenester kan omsettes over landegrensene, i det advokater i Norge kan påta seg oppdrag for utenlandske klienter samtidig som norske virksomheter (og til dels privatpersoner) kan benytte seg av utenlandske advokater. Dette kan gjelde generell rådgivning om norske og internasjonale rettsforhold, men også bistand i forbindelse med søksmål for norske domstoler.

Når det gjelder rettssaker advokater i Norge fører på vegne av utenlandske klienter, vil disse gjerne foregå for norske domstoler og vedrøre norske rettsforhold. Vernetingsreglene i tvistemålsloven vil utgjøre en naturlig begrensning her. Imidlertid kan det også tenkes at norske advokater bistår utenlandske klienter ved internasjonale domstoler eller i voldgiftssaker (både i Norge og i utlandet). Saker for internasjonale domstoler, slik som for eksempel Menneskerettsdomstolen i Strasbourg, vil gjerne innebære muntlige forhandlinger ved domstolen. Tilsvarende vil det også ofte være muntlige forhandlinger i forbindelse med saker som blir avgjort ved voldgift.

Av Finansdepartementets merknader til forskrift nr. 121 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet § 1 tredje ledd fremgår at advokattjenester vil omfattes av forskriften. Advokattjenester må således i utgangspunktet anses som en tjeneste som kan fjernleveres. Det samme må i så fall gjelde i forhold til forskrift nr. 24 § 8 første ledd andre punktum med hensyn til tjenester advokater i Norge utfører for næringsdrivende mv. oppdragsgivere hjemmehørende i utlandet. Det har imidlertid vært reist spørsmål om *alle* de tjenester advokater typisk utfører kan fjernleveres, eller om det eksempelvis må gjøres unntak for sakførsel for domstoler.

I merknadene til forskrift nr. 121 er det ikke sondret mellom ulike typer advokattjenester. Et slikt skille vil kunne skape vanskeligheter ved anvendelsen av reglene. Likeledes vil det

kunne føre til dobbel eller ingen avgiftsbelastning dersom handelen med slike tjenester skjer mellom Norge og EU-land som ikke har inkorporert EFs sjette avgiftsdirektiv art. 9.3 (a eller b, eller begge deler). Dette vil gjelde de fleste EU-land (inkludert Sverige), men ikke Danmark som har inkorporert både 9.3 a og b i sin lovgivning. Faren for dobbel eller ingen avgiftsbelastning vil således ikke gjelde i forhold til alle land. Dessuten reduseres faren for dobbel avgiftsbelastning ved reglene om refusjon, jf. merverdiavgiftsloven § 26 a og forskrift nr. 106.

I merknadene til forskrift nr. 121 uttales at man skal søke løsninger som ikke fører til dobbel eller ingen avgiftsbelastning. Dette kan tale for at advokattjenester som består i sakførelse for domstoler/voldgiftsrett omfattes av forskrift nr. 121. Etter direktoratets oppfatning taler imidlertid ordlyden i forskrift nr. 121 § 1 tredje ledd andre punktum mot at alle typer advokattjenester kan fjernleveres. I definisjonen av fjernleverte tjenester heter det at "utførelsen eller leveringen av tjenesten etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted". Når det gjelder søksmål for domstoler, må utførelsen sies å være knyttet til et bestemt fysisk sted; i dette tilfellet domstolen. Det vil derfor klart stride mot definisjonen dersom en slik tjeneste anses som en tjeneste som kan fjernleveres. Dette vil ikke bare gjelde selve opptreden i retten, men også de forberedende ytelser knyttet til søksmålet.

Finansdepartementet har i sitt brev til direktoratet uttalt at skjæringstidspunktet for hvilke tjenester som skal anses som forberedende tjenester, bør være tidspunktet når det tas formelt skritt for å starte en prosess. Dette vil være tidspunktet for blant annet fremsettelse av stevning, begjæring om offentlig skifte, konkursbegjæring og lignende. Tjenester som utføres etter dette tidspunktet vil da per definisjon anses som avgiftspliktig i det landet prosessen skjer. Dette vil gi et klart og forutberegnelig regelverk på området.

Når det gjelder tilfeller hvor det er tatt formelle skritt for å sette i gang en prosess, men prosessen av ulike grunner ikke fullføres, eksempelvis ved at det inngås forlik eller søksmålet trekkes, bør dette etter departementets oppfatning ikke ha betydning for den avgiftsmessige vurderingen av de ytte tjenestene. Tjenester som er ytt etter tidspunktet for eksempelvis fremsettelse av stevning vil dermed anses som innenlands omsetning etter de retningslinjer som er satt ovenfor, uavhengig av hva som skjer etter dette tidspunktet.

At utførelsen og dermed avgiftsberegningen må knyttes til det sted hvor domstolen er beliggende, innebærer for det første at utenlandske advokater som opptrer i forbindelse med retts-/voldgiftssaker i Norge, må registrere seg i Norge dersom de øvrige vilkår for slik registrering foreligger. Dersom disse ikke har fast forretningssted i Norge vil registrering måtte skje ved representant. Videre vil det innebære at advokater i Norge som opptrer i forbindelse med retts-/voldgiftssaker i utlandet ikke skal beregne norsk merverdiavgift. Og likeledes vil næringsdrivende mv. hjemmehørende i Norge som mottar tjenester i forbindelse med retts-/voldgiftssaker i utlandet, ikke selv måtte beregne norsk merverdiavgift etter reglene om snudd avregning etter forskrift nr. 121.



Når utenlandske advokater bistår i norske rettssaker, skal advokaten som nevnt registrere seg i Norge etter de alminnelige bestemmelsene. Finansdepartementet har imidlertid i sitt brev uttalt at de ikke vil ha innvendinger dersom den norske klienten er næringsdrivende og i stedet velger å benytte snudd avregning.

6 Periodisering

Hovedregel for periodisering av merverdiavgift følger av merverdiavgiftsloven § 32 første ledd, som lyder:

”Beløp som nevnt i § 29 medtas i oppgaven for den termin de er registrert i regnskapssystemet etter regnskapsbestemmelsene som følger av lov om årsregnskap mv (regnskapsloven) med mindre annet bestemmes av departementet.”

Etter regnskapslovgivningen skal inntektene regnskapsføres når det oppstår krav på vederlag for utførte tjenester. For de tjenesteytende næringer innebærer dette inntektsføring etter hvert som tjenestene utføres, jf. Skattedirektoratets brev av 29. juni 2001 til fylkes-skattekontorene. I denne forbindelse har Finansdepartementet i sitt brev uttalt at dette vil gjelde både for de som har full regnskapsplikt og de som har begrenset regnskapsplikt. De med begrenset regnskapsplikt må utarbeide et skattemessig årsoppgjør etter realisasjonsprinsippet. Departementet legger til grunn at advokater ikke har avgiftspliktige omsetningsformer der realisasjonsprinsippet vil kunne lede til en annen periodisering enn det som følger av prinsippene i regnskapsloven 1998.

Faktura (salgsdokument) skal utstedes og avgiftsberegning foretas i det minste per to måneder for de tjenester som er utført i perioden / terminen (med forbehold om ”30-dagers regelen”), jf. forannevnte brev til fylkesskattekontorene). Tidspunktet for periodisering/utfakturering påvirkes ikke av eventuelle særlige betalingsbetingelser.

I henhold til gjeldende regnskapsregler skal usikre inntekter ikke tas med i resultatregnskapet. I de tilfeller hvor retten til vederlaget er gjort avhengig av at en bestemt hendelse inntreffer, slik tilfelle for eksempel kan være i de så kalte ”no cure, no pay” tilfellene, skal inntektsføringen i sin helhet skje på det tidspunkt hendelsen inntreffer (for eksempel når saken vinnes).

Det er reist spørsmål vedrørende periodisering av merverdiavgift for advokaters utførelse av tjenester hvor salæret skal betales av det offentlige, jf. forskrift om salær fra det offentlige mv. og i forskrift om salær fra det offentlige til advokater m.fl. etter faste satser (stykkprissatser) ved fritt rettsråd og i straffesaker.

Hvor usikkerheten kun er knyttet til inntektens størrelse, må det legges til grunn en forsiktig vurdering ved den regnskapsmessige periodiseringen. I relasjon til advokaters salær fra det offentlige skal den del av salæret som representerer et uomtvistet krav inntektsføres etter hovedregelen. Opptjente salær i forbindelse med oppdrag for det offentlige vil dermed sjelden representere ”usikre inntekter” i sin helhet. Kun den del av et fremsatt

krav som - basert på erfaring – ikke blir akseptert av salærfastsettende myndighet, kan således utelates inntektsført.

Departementet har i sitt brev sag seg enig med Skattedirektoratet i at det vil være mer hensiktsmessig i disse tilfellene å knytte avgiftsberegningen opp mot det tidspunkt hvor salæret blir fastsatt av vedkommende myndighet. Dette må imidlertid fastsettes i forskrift, jf. kompetansebestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 32 første ledd. Skattedirektoratet prioriterer arbeidet med dette.

De generelle periodiseringsreglene ser også ut til å innebære en likviditetsbelastning for advokatene i slike saker, i det det ofte tar svært lang tid fra salæroppgavene innleveres til de blir honorert. Det skal i denne sammenheng bemerkes at sen betaling fra det offentlige kan gjelde en rekke yrkesgrupper og kan også skje i forhold til private oppdragsgivere. Etter vår oppfatning er dette ikke et forhold som naturlig bør løses via avgiftsreglene.

7 Uttaksproblematikk

Finansdepartementet har satt ned en arbeidsgruppe som skal foreta en bred gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Siktemålet med arbeidet er å utarbeide et begrunnet forslag til nye bestemmelser på området, og arbeidet kan således føre til endringer i forhold til det som uttales nedenfor om plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift. Arbeidsgruppen skal også vurdere de særordninger departementet har etablert med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 på dette området.

7.1 Generelt

Det skal beregnes merverdiavgift ved uttak av varer eller tjenester fra virksomheten til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven, jf. merverdiavgiftsloven § 14 første ledd.

Finansdepartementet har imidlertid med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 inntil videre gitt et fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved advokaters deltakelse i advokatvakt hvor tjenestene ytes gratis.

Departementet har også inntil videre med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 gitt et generelt fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Det er en forutsetning at den eksterne omsetningen ikke overstiger 20 prosent av samlet omsetning.

Vedtakene, begge av 15. juni 2001, er gjengitt i sin helhet i Skattedirektoratet melding 13/01 av 6. juli 2001.

Finansdepartementet har i sitt brev til direktoratet uttalt:

”Ved vurderingen av om det foreligger en gratistjeneste som skal uttaksberegnes, må det her som ellers ligge en viss romslighet i forhold til avgrensningen av uttak mot en næringsdrivendes private gratisarbeid. Det må ligge innebygget en forutsetning om at tjenesten skal ha tilstrekkelig tilknytning til næringen for at det skal oppstå uttak. Departementet er for eksempel av den oppfatning at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift når håndverksmesteren på linje med folk flest bruker sin fritid til å vedlikeholde eget bolighus. Det samme gjelder når han hjelper slektninger eller andre med deres boligvedlikehold, og også eventuelt enklere form for nybygging. Tilsvarende må en advokat som i likhet med mange andre (ikke næringsdrivende) jurister kunne ivareta sine egne private rettsforhold (selvangivelse, bolighandel, enklere klagekorrespondanse) uten at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift. Det samme må gjelde når advokaten gir uformell, juridisk veiledning og råd til familie og i bekjentskapskretsen. For at det skal bli snakk om uttak, må det forutsettes at ferdighetsutnyttelsen ikke kunne ha skjedd omtrent like godt om personen ikke hadde drevet næring på grunnlag av ferdigheten.”

7.1 Avgiftsberegning i forhold til merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4

7.2.1 Fri rettshjelp

Det er reist spørsmål vedrørende avgiftsbehandlingen av utført arbeide i forbindelse med rettshjelp som etter søknad ikke dekkes eller kun dekkes delvis av det offentlige. Det forutsettes her at det ikke er avtalt at klienten skal dekke noen av disse kostnadene selv.

Advokatforeningen skisserer to typetilfeller i denne forbindelse.

For det første har man de tilfeller hvor en advokat har arbeidet utover det innvilgede antallet timer. Disse timene søkes det så om å få dekket i etterhånd. I en del tilfeller vil disse timene ikke bli innvilget, og det er reist spørsmål om disse skal uttaksberegnes. Etter Skattedirektoratets syn må forholdet anses som et spørsmål om verdifastsettelsen av det utførte arbeidet. Den faktiske utbetalingen fra det offentlige vil i denne sammenheng måtte anses som det vederlag som skal legges til grunn ved beregningen av utgående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 18.

I følge advokatforeningen vil det for det andre ofte være hensiktsmessig og nødvendig å begynne å arbeide med en sak før man har fått innvilget fri rettshjelp. Dette da det ofte kan være lang saksbehandlingstid hos fylkesmannen for avgjørelsen av om en sak kommer inn under ordningen. I de tilfeller hvor saken ikke kommer inn under ordningen, vil advokaten ikke få utbetalt vederlag for det utførte arbeidet. Slik vederlagsfri rettshjelp som ytes av advokater i disse tilfeller vil være å anse som en gave, og det skal følgelig svares avgift som ved uttak etter reglene i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4. Avgiftsgrunnlaget fastsettes som beskrevet i merverdiavgiftsloven § 19 første ledd.

7.2.2 "No cure, no pay"

Etter regnskapsprinsippet og realisasjonsprinsippet følger det at inntekt fra salg av tjenester er opptjent på det tidspunkt krav på vederlag oppstår. Som også nevnt ovenfor vil krav på vederlag i noen tilfeller avhenge av en hendelse/betingelse. Inntekten vil i slike tilfeller ikke være opptjent før hendelsen/betingelsen inntreffer/oppfylles. Dette vil være tilfelle for "no cure, no pay" tilfellene.

Man vil stå overfor et "no cure, no pay" tilfelle der man har avtalt at en klient kun skal betale omkostninger for en advokats ytelser dersom saken vinnes, typisk for retten. Regnskapsmessig vil man i de tilfellene hvor saken tapes ikke ha noe vederlag å inntektsføre.

I sitt brev uttalte Finansdepartementet om dette:

"Når det gjelder tjenester av typen "no cure, no pay" er vi av den oppfatning at det ikke skal beregnes merverdiavgift som ved uttak ved slike avtaler. Slike avtaler innebærer at en klient kun skal betale omkostninger for en advokats ytelser dersom saken vinnes, typisk for retten. Dersom saken tapes vil ikke advokaten ha krav på vederlag for det utførte arbeidet. Slik vi forstår det, vil advokaten for å kompensere for tapssituasjonene prise tjenestene høyere ved no cure, no pay-avtaler enn ved eksempelvis avtaler basert på timebasis. Dette medfører at advokaten mottar et høyere vederlag når en sak vinnes i en no cure, no pay-avtale enn ved en tilsvarende sak basert på timesbetaling.

Det er vår oppfatning at no cure, no pay-avtaler må betraktes som en måte å prise tjenestene på, med andre ord at det benyttes en spesiell form for prisfastsettelsesteknikk. Vederlaget settes lik null dersom saken tapes, mens vederlaget settes tilsvarende høyt dersom saken vinnes. Slike avtaler gir på denne måten dermed også uttrykk for en risikofordeling mellom partene. Vi betrakter altså dette som en egen betalingsform og derfor ikke som en uttakssituasjon. Forutsetningen for vår betraktning er at no cure, no pay-avtaler er utformet rent kommersielt og at det ikke inneholdt noe gaveelement eller at det benyttes i reklameøyemed."

7.2.3 "Pro bono"

Det er opplyst at det er vanlig praksis at advokatfirmaer yter såkalte "pro bono" timer. Med dette menes at det ytes gratis tjenester til for det vesentligste personer med dårlig økonomi som faller utenom øvrig fri rettshjelpsordning. Det ytes også noe hjelp til ideelle og veldedige organisasjoner. Disse timene ytes utenfor de mer etablerte ordningene som Advokatvaktten, Juss Buss og lignende. Det opplyses at aktiviteten kun har et sosialt aspekt og at den er ikke-kommersiell samt at bistanden ikke kan sies å ha noen markedsføringsverdi.

Finansdepartementet har som nevnt foran under pkt. 7.1 med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 inntil videre gitt fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved advokaters deltakelse i advokatvakt hvor tjenestene ytes gratis. Fritaket er begrenset til å gjelde tjenester som ytes gjennom etablerte ordninger som Advokatvaktten, Juss Buss og lignende.

Det skal videre ikke betales merverdiavgift av tjenester som ytes personlig og vederlagsfritt til veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner, jf. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4, jf. forskrift nr. 100. Det forutsettes at tjenesten ytes direkte til organisasjonen. I melding Av. nr. 12/1993 fremgår det at fritaket bare gjelder eget arbeid som tas ut fra personlige firmaer, da det stilles krav om at tjenesten må være personlig ytet. Fritaket er videre begrenset til 100 timer per kalenderår for den enkelte næringsdrivende.

”Pro bono”-tjenester vil falle utenfor fritakene nevnt ovenfor, og det vil således foreligge plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift i disse tilfellene.

7.2.4 *Differensiert prising*

Advokatforeningens Advokatfullmektiggruppe ser på muligheten for å etablere en ”retts-sak-pool” hvor advokatkontorene påtar seg å føre saker for dårlig stilte og lignende mot et redusert vederlag, alternativt gratis for å skaffe sine fullmektiger de nødvendige rettsaker. Det opplyses at dette vil være en ren kostnad for advokatfirmaene samt at dette ikke gir noen markedsføringseffekt.

I melding fra Skattedirektoratet av 6. juli 2001 13/01 side 79 uttales det at advokater kan benytte seg av differensiert prising i forhold til ulike markedssegmenter. En slik differensiert prising vil ikke medføre plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift. Advokatfirmaene må også kunne prise tjenester utført av advokatfullmektiger lavere enn arbeid utført av mer erfarne advokater/advokatfullmektiger.

Videre kan det nevnes at rabatter og prisavslag som gis direkte i forbindelse med salg kommer til fradrag i avgiftsgrunnlaget. I henhold til forskrift av 14. oktober 1969 om innhold av salgsdokumenter (nr. 2) § 7 kommer forhåndsavtalte, men betingede rabatter til fradrag i avgiftsgrunnlaget i den utstrekning de er blitt effektive.

Dersom vederlaget settes ned mot kostpris, må det foretas en konkret vurdering av om det foreligger plikt til å beregne avgift etter uttaksreglene, idet man da kan være over i gavetilfellene som reguleres av merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4.

7.2.5 *Markedsføringsaktiviteter*

En del advokatfirmaer markedsfører seg ved å holde kurs/seminarer for klienter og/eller potensielle klienter. Dette vil kunne være som ledd i en anbudsinnbydelse (såkalt ”beauty contest”), det vil si at flere selskap får muligheten til å vise seg frem for den potensielle klienten.

Som regel vil deltakelse i arrangementet innebære at advokatene eller representanter fra advokatfirmaet forteller om firmaet og de tjenester som vil kunne tilbys. I enkelte tilfeller vil man i slike sammenhenger komme inn på konkrete juridiske problemstillinger. Det opplyses at man i disse tilfellene også, i begrenset grad, vil kunne gi ”gratis” juridiske råd.

Finansdepartementet uttalte i sitt brev at det i utgangspunktet ikke skal beregnes merverdiavgift som ved uttak ved såkalte beauty contest slik disse arrangementene er beskrevet i



brevet fra Skattedirektoratet. Dersom formålet med kurset er markedsføring av firmaet som sådan vil det ikke være naturlig å anse konkrete diskusjoner og lignende som oppstår under slike kurs som ytelse av en avgiftspliktig advokattjeneste. Dette vil imidlertid kunne stille seg annerledes ved seminarer hvor formålet med seminaret nettopp er at deltagerne skal kunne legge fram konkrete problemstillinger hvor arrangøren skal gi råd. Den merverdiavgiftsmessige behandlingen av ulike seminarer må derfor vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.

Vennlig hilsen

Johan von der Fehr
Avdelingsdirektør
Avdeling næring

Gro Qvigstad