



DEN NORSKE ADVOKATFORENING

Temahefte nr. 71

Advokat Jan Kolbjørnsen
Advokatfirmaet Noraudit DA

Advokattjenester og merverdiavgift

TEMA

OSLO 2003

Den Norske Advokatforening har følgende tidligere utgitte småskrift/temahefter på lager:

- Nr. 40 Advokatyrket før, nå og fremtidig.
Harald Halvorsen (2. utgave 1987)
- Nr. 51 Rettergangsstraff.
Særlig om domstolloven §§ 198, 200 og 202–204. (1987)
Jens Edvin Andreassen
- Nr. 52 Odelsrett. (1989)
4 Foredrag.
Ola Rygg
- Nr. 53 Strafferettslig utroskap. (1989)
Bjørn Stordrange
- Nr. 54 Straffbare bestikkelser. (1990)
Bjørn Stordrange
- Nr. 55 Kan et aksjekjøp finansieres av Selskapets egne midler? (1990)
Johan Giertsen
- Nr. 56 Bistandsadvokatordningen. (1991)
Tone Vangen
- Nr. 57 Skattereformen og advokatene. (1991)
Christian Bruusgaard
- Nr. 58 Fri rettshjelp ved klage til Den Europeiske Menneskerettighetskommisjon.
Arnfinn Bårdsen
- Nr. 59 Investorbedrageri. (1994)
Bjørn Stordrange
- Nr. 60 Etske regler – Salærpolicy. (1994)
Frode Ringdal
- Nr. 61 Kvalitetssikring i advokatvirksomhet. (1994)
Frode Ringdal
- Nr. 62 Aktuelle pensjonsordninger for advokater. (1995)
Advokat Fredrik Evang og aktuar Thorleif Borge
- Nr. 64 Organisering av advokatsamarbeid.
Elisabeth Wille
- Nr. 65 Faglig utdrag fra 1997-landsmøtet.
- Nr. 66 Rettspleien på grunnplanet.
Artikler etter seminar 24.11.99
- Nr. 68 Juryordningen.
Foredrag og innlegg på et seminar
- Nr. 69 Faglig utdrag fra 2000-landsmøtet.
- Nr. 70 Advokatregnskapet
– litt om advokatenes særregnskaper – litt om merverdiavgift på advokattjenester.
Statsaut. revisor Kjell Melhus

DEN NORSKE ADVOKATFORENING
TEMAHEFTE NR. 71

Advokat Jan Kolbjørnsen
Advokatfirmaet Noraudit DA

Advokattjenester og merverdiavgift

OSLO 2003

FORORD

Merverdiavgift på tjenester, også advokattjenester, ble innført fra 1. juli 2001. Advokatforeningen arbeider fortsatt for å få fjernet avgiften på advokattjenester, alternativt at det for advokattjenester fastsettes en lavere sats enn den ordinære merverdisats (24%).

Foreningen tar fortløpende tak i problemstillinger relatert til merverdiavgift og fremmer synspunkter overfor rette myndighet. Tiden er derimot nå inne for et sammenfattende temahefte om merverdiavgift på advokattjenester. Oppdraget er utført av advokat Jan Kolbjørnsen i Advokatfirmaet Noraudit DA.

Denne publikasjon vil bli lagt ut på Advokatforeningens lukkede medlemssider på Internett, www.jus.no, hvor den vil bli fortløpende oppdatert.

Det gjøres oppmerksom på at Advokatforeningen også gir ut publikasjonen "Advokatregnskapet" som også omtaler den praktiske håndtering av merverdiavgift.

Oslo, mai 2003

Ketil A. Stene
Generalsekretær
Den Norske Advokatforening

INNHold

1. Innledning	5
2. Generelle vilkår for registreringsplikt og avgiftsplikt for advokater	6
3. Investeringsavgiften	8
4. Overgangsproblemer pr. 01.07.2001	8
5. Omfanget av den materielle avgiftsplikten	9
5.1. Konkurs	9
5.2. Inkasso	10
5.3. Eiendomsmegling	10
6. Unntak som fremgår direkte av merverdiavgiftsloven	11
6.1. Unntakenes betydning for avgiftsfradragretten	13
7. Unntak fra avgiftsplikten som bygger på vedtak fastsatt av Finansdepartementet i.h.t. merverdiavgiftslovens § 70	13
7.1. Godtgjørelse til medlemmer av styre, representantskap, utvalg, råd o.l. ..	13
7.2. Deltakelse i voldgiftsrett	13
7.3. Advokatvakten	14
7.4. Medhjelpere ved tvangssalg	14
8. Fortolkningsuttalelser som nærmere regulerer omfanget av avgiftsplikten	14
8.1. No cure no pay	14
8.2. Meddommere, skjønnsmenn mv.	14
9. Andre administrative presiseringer	15
10. Fritaksreglene i.h.t. lov og forskrifter	15
10.1. Fjernleverte tjenester	15
10.2. Prosessoppdrag i Norge for utenlandsk klient	16
10.3. Kjøp av tjenester fra utlandet	17
10.4. Veldedige tjenester	17
11. Hva skal være med i avgiftsgrunnlaget?	17
12. Avgiftsplikt ved uttak	18
12.1. Avgiftsgrunnlaget ved uttak	20
13. Periodisering av utgående og inngående merverdiavgift	21
14. Fradragretten for inngående avgift	22
14.1. Kantiner	23
14.2. Saksomkostninger	24
15. Organisering av advokatvirksomheten - kontorfellesskap mv.	25
Vedlegg:	
· Advokatmeldingen fra Skattedirektoratet datert 25.05.2002	27
· Skattedirektoratets melding vedrørende periodisering datert 29.06.2001	41
· Skattedirektoratets melding vedrørende konkurs datert 14.11.2002	47
· Forskrift nr. 24 til merverdiavgiftsloven	51
· Forskrift nr. 121 til merverdiavgiftsloven	58
· Utkast til periodiseringsforskrift	60

Advokattjenester og merverdiavgift

**Advokat Jan Kolbjørnsen
Advokatfirmaet Noraudit DA**

1. Innledning

Sentrale avgiftsmyndigheter hadde antagelig ikke forventet at innføring av generell avgiftsplikt for tjenester skulle medføre særlige problemer for advokaters avgiftssituasjon. Det viste seg imidlertid under forberedelsen av merverdiavgiftsreformen at det på dette felt oppsto en rekke til dels kompliserte avgiftsspørsmål med behov for avklaring. Flere av disse spørsmål fant sin løsning før merverdiavgiftsreformens ikrafttreden pr. 01.07.2001. Noe er avklart senere, og enkelte spørsmål fremstår fremdeles som uavklart. Det er min oppfatning at når avgiftsplikt faktisk ble innført for advokattjenester - noe bransjen var avgjort motstander av - har resultatet med de tilpasninger som er gjort blitt til å leve med for advokatene selv om regelverket ikke er like enkelt på alle områder.

Den Norske Advokatforening har før og etter gjennomføring av merverdiavgiftsreformen arbeidet aktivt med sikte på å avklare og evt. påvirke avgiftssituasjonen for advokater. Dette arbeid omfatter etablering av et eget tidsbegrenset utvalg som har gitt råd og veiledning både til foreningen og enkeltadvokater i tiden rundt iverksettelsen av merverdiavgiftsreformen. Den Norske Advokatforening har også fremmet en rekke innspill vis à vis sentrale avgiftsmyndigheter og har i noen grad også vunnet gehør for sine synspunkter.

Som et foreløpig siste ledd i denne informasjonsvirksomhet har foreningen bedt meg utarbeide en form for oppsummering m.h.t. avgiftssituasjonen for advokater pr. i dag.

Denne oppsummering vil omfatte følgende hovedpunkter:

- Generelle vilkår for registrerings- og avgiftsplikt
- Overgang til avgiftsplikt pr. 01.07.2001
- Omfanget av den materielle avgiftsplikten - herunder avgiftsgrunnlaget.
Under dette punkt som vil være relativt omfattende, vil særlige former for tjenesteyting bli omtalt, og det vil også bli redegjort for unntak og fritak.
- Avgiftsplikt ved uttak
- Periodisering av utgående og inngående avgift
- Fradragsrett for inngående avgift og begrensninger i fradragsretten - herunder om saksomkostninger
- Særlige forhold tilknyttet organisering av advokatvirksomhet - herunder kontorfellesskap

De enkelte hovedpunkter vil i fremstillingen nedenfor bli vektlagt noe ulikt.

2. Generelle vilkår for registreringsplikt og avgiftsplikt for advokater

Merverdiavgift er en transaksjonsskatt som kjennetegnes ved at det er den enkelte transaksjon som beskattes. Merverdiavgift er derfor som skatt forskjellig fra inntektsskatt hvor det er et nettoresultat pr. 31.12. som beskattes. Det faktum at enkelttransaksjoner ikke nødvendigvis gir gevinst eller fortjeneste spiller ingen rolle for avgiftsplikten. Et ytterligere kjennetegn ved merverdiavgift er at det er den næringsdrivende som leverer varer eller yter tjenester som skal kreve opp merverdiavgiften, og er ansvarlig for at denne innbetales til statskassen med korrekt beløp til riktig tid, mens det er forbrukeren av varen/tjenesten som faktisk skal betale merverdiavgiften. En avgiftsregistrert næringsdrivende skal i prinsippet selv ikke betale merverdiavgift, men bare fremstå som inkassator for staten av den merverdiavgift som klientene plikter å betale.

Avgiftsplikten er terminvis og som hovedregel tomånedlig. Frist for innmeldelse av omsetningsoppgave og betaling av skyldig merverdiavgift er 1 måned og 10 dager etter utløpet av terminen. Første termin (januar/februar) skal således sendes inn og gjøres opp innen 10. april.

Virksomheter med årsomsetning under kr 1 million ekskl. merverdiavgift kan svare avgiften etter årstermin, jfr. forskrift nr. 122. Oppgave- og betalingsfristen er 10. februar året etter. Det faktum at virksomheten svarer avgift etter årsoppgave medfører ingen særbestemmelser m.h.t. periodisering/fakturering gjennom året.

Vilkårene for registrerings- og avgiftsplikt bygger på at følgende kumulative vilkår er oppfylt:

- Det må foreligge transaksjonsvirksomhet i form av omsetning som legaldefinert i mval. § 3. Når en virksomhet er avgiftsregistrert på basis av omsetning, kan det også oppstå avgiftsplikt ved uttak, jfr. mval. § 14.
- Innholdet i transaksjonene må rammes med materiell avgiftsplikt etter bestemmelsen i merverdiavgiftsloven, jfr. mval. § 13.
- Omsetningsaktiviteten må skje som ledd i næringsvirksomhet, jfr. mval. § 10.

Kort kan man si at begrepet omsetning vil dekke enhver transaksjon som er gjensidig bebyrdende - typisk salg av varer eller tjenester mot vederlag. Det er intet krav at vederlaget nødvendigvis vil/skal bestå av penger. Bytte/barterhandel vil også anses som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

Begrepet uttak er mer komplisert, og dekker den situasjonen at varer og/eller tjenester som den avgiftspliktige ellers omsetter (og er registrert for omsetning av) forbrukes til formål som ligger utenfor merverdiavgiftslovens område, herunder til privat bruk.

Tidligere lå advokatvirksomhet utenfor merverdiavgiftslovens område fordi kravet om materiell avgiftsplikt ikke var oppfylt. Bare tjenester som var direkte angitt i tidligere mval. § 13 annet ledd ble rammet av avgiftsplikt. De tjenester som ikke var nevnt - herunder advokattjenester - falt automatisk utenfor merverdiavgiftsloven.

Merverdiavgiftsreformen pr. 01.07.2001 representerte en såkalt "speilvendning" av den materielle avgiftsplikten for tjenester. Mens det før 01.07.2001 bare var avgiftsplikt for visse definerte tjenester rammer merverdiavgiftslovens nye § 13 etter 01.07.2001 i prinsippet **alle** tjenester som ikke er spesielt unntatt i loven eller ved såkalte § 70-fritak/unntak. Advokattjenester er ikke særlig unntatt, og det vil således være materiell avgiftsplikt for omsetning av i utgangspunktet alle advokattjenester. Dette innebærer at advokater som omsetter, evt. uttar tjenester, må påvise særlig hjemmel dersom avgiftsberegning ikke foretas, jfr. bevisbyrderegelen i mval. § 43.

De unntak og fritak som kan være aktuelle vil bli særlig omtalt nedenfor under hovedpunktet om omfanget av den materielle avgiftsplikten.

Næringskravet i mval. § 10 vil normalt være oppfylt for alle som driver advokatvirksomhet.

Man bør være oppmerksom på at de skattemessige og avgiftsmessige næringsbegreper, selv om begrepene i stor grad er sammenfallende, er forskjellige, idet det avgiftsmessige næringsbegrep er nær tilknyttet transaksjonene og etter min oppfatning må vurderes uavhengig av faktisk resultat i form av gevinst eller tap. Dette bygger bl.a. på at det særlig av konkurransevidningsmessige grunner skal relativt mye til for å få gjennomslag for at transaksjonene avgiftsmessig ikke representerer næring. I praksis er det således relativt mange skattefrie institusjoner og innretninger som ikke har erverv til formål som likevel anses som registrerings- og avgiftspliktige.

Ovenfor er nevnt at avgiftsregistrerte næringsvirksomheter i prinsippet ikke selv skal betale merverdiavgift som en reell kostnad. Dette prinsipp ivaretas gjennom at registrerte næringsvirksomheter har fradrag ved innsendelse av omsetningsoppgaver for merverdiavgift påløpt på kostnadssiden.

Man bør være oppmerksom på at omsetning utenfor merverdiavgiftslovens område (f.eks. undervisning) vil redusere denne fradragrett. Omsetning som er avgiftsfri (0-sats) etter fritaksreglene i mval. § 16 eller § 17 (f.eks. salg av tjenester til utlandet) vil ikke redusere advokatvirksomhetens avgiftsfradrag. Av denne grunn er det viktig å skille mellom omsetning som faller utenfor merverdiavgiftslovens område pga. særlige unntak, og fritak som fremgår av mval. § 16 med tilhørende forskrifter. Sammenblanding av unntak og fritak på inntektssiden vil lett skape avgiftsfeil på utgiftssiden.

3. Investeringsavgiften

Advokater ble som nye avgiftspliktige tjenesteytere fritatt for plikten til å svare investeringsavgift fra 01.07.2001 til 01.10.2002. Fra 01.10.2002 bortfalt plikten til å svare investeringsavgift generelt. Investeringsavgift vil derfor ikke bli redegjort for i nærværende artikkel.

4. Overgangsproblemer pr. 01.07.2001

Overgangsproblematikken fra avgiftsunntatt til avgiftspliktig virksomhet antas for de fleste advokater nå å være historie. For ordens skyld presiseres det at avgiftsplikten ikke inntre før ved levering, jfr. mval. § 44 første ledd. Dette innebærer i praksis at forutsatt at advokaten utfører arbeid som anses løpende levert, vil det avgiftsmessige skillet inntre ved utløpet av juni måned kl. 24.00, slik at alt arbeid utført pr. dette tidspunkt ikke skal avgiftsberegnes uansett når det belastes/faktureres for arbeidet. Leveres tjenesten etter 01.07.2001 (f.eks. en betenkning) vil det være ordinær avgiftsplikt for hele vederlaget selv om deler av arbeidet er utført før 01.07.2001.

Den materielle avgiftsplikten før og etter 01.07.2001 må ikke forveksles med periodiseringsreglene for merverdiavgiften som vil bli omtalt i et eget punkt. Det er i prinsippet ennå mulig å fakturere arbeid utført før 01.07.2001 uten å beregne merverdiavgift. Men advokater som nå fakturerer uten merverdiavgift pga. at arbeidet er utført før 01.07.2001 vil antagelig ha overtrådt periodiseringsreglene.

Når det gjelder overgangen pr. 01.07.2001 vil det formodentlig være hensiktsmessig å legge til grunn de prinsipper som fremgår av de forskrifter som ble fastsatt i forbindelse med satsøkninger for merverdiavgift, f.eks. forskrift nr. 115. Disse forskriftene er av mange tolket slik at utført arbeid før satsøkningen bare kan leveres etter den tidligere/lavere sats innenfor bestemte frister. Jeg antar at forskriften ikke kan forstås slik, og at tjenester som uomtvistelig og dokumenterbart er levert innen et bestemt tidspunkt under enhver omstendighet må avgiftsberegnes (evt. ikke avgiftsberegnes) etter de regler og med den sats som gjaldt tidspunktet for levering.

5. Omfanget av den materielle avgiftsplikten

Avgiftsplikten for advokater er generell i.h.t. mval. § 13, jfr. § 2, men det er likevel enkelte former for tjenesteytelser som kan være unntatt, fritatt eller evt. skal behandles som lønn eller erstatning slik at merverdiavgiftsplikt bortfaller. Unntakene fra hovedregelen om avgiftsplikt kan bero på særlige bestemmelser i merverdiavgiftsloven selv, fritak/unntak fastsatt av Finansdepartementet etter § 70 eller fortolkningsuttalelser o.l. fra sentrale avgiftsmyndigheter. Når det gjelder fortolkningsuttalelser er den såkalte advokatmeldingen fra Skattedirektoratet til Den Norske Advokatforening datert 29.05.2002 særlig sentral og aktuell.

I og med at avgiftsplikten for advokatvirksomhet er generell og unntak må være særlig hjemlet, vil det naturlig nok være stor interesse tilknyttet unntakene fra hovedregelen. Unntakene vil derfor bli relativt nøye redegjort for. Det samme gjelder fritakene.

Noen tjenester som følger hovedregelen i mval. § 13 slik at det vil foreligge avgiftsplikt kan likevel være av så vidt spesiell karakter at det kan være hensiktsmessig med særlig omtale.

5.1. Konkurs

Advokaters oppdrag som bestyrere av konkursbo er ikke særlig unntatt for avgiftsplikt, og vederlaget skal følgelig avgiftsberegnes. Advokater som bobestyrere er oppnevnt av tingretten, og det er også tingretten som fastsetter/godkjenner bobestyrerens honorar. Advokaten utfører imidlertid sin tjenesteyting for boet, og det er følgelig boet som skal faktureres.

Konkursboer skal i.h.t. mval. § 28 annet ledd alltid registreres i avgiftsmantallet dersom virksomheten før konkursen drev avgiftspliktig virksomhet som var avgiftsregistrert. Dette gjelder uavhengig av hvorvidt boet som sådan vil ha omsetning eller ikke. Merverdiavgift belastet fra advokat/bobestyrer vil såldes i alminnelighet gi avgiftsfradrag på boets hånd. Dette vil også gjelde i de tilfeller hvor boet helt eller delvis mangler midler til å dekke bobestyrers krav. I den grad tingretten på slikt grunnlag i.h.t. gjeldende regelverk helt eller delvis dekker advokatens krav, vil den del av vederlaget som mottas fra tingretten ikke medføre plikt til å belaste ytterligere merverdiavgift enn det som er belastet (og evt. fradragsført) i boet.

Boets avgiftsmessig stilling vil være av interesse for de advokater som regelmessig driver virksomhet som bobestyrere, men faller utenfor rammen for denne aktivitet. Det vises til Skattedirektoratets brev til fylkesskattekontorene datert 14.11.02 som omhandler disse spørsmål.

5.2. Inkasso

Inkassotjenester er ikke særlig unntatt i merverdiavgiftsloven eller ved såkalt § 70-vedtak og utløser følgelig avgiftsplikt. Tjenesteytingen er noe spesiell for såvidt som tjenesteytingen utføres for kreditor som er advokatens kunde, mens beløpet/beløpene, herunder advokatens vederlag, kreves inn av debitor. Tjenesteytingen i form av omsetning skjer fra advokaten vis à vis kreditor, og denne omsetning skal belastes med merverdiavgift. Dersom kreditor er avgiftsregistrert og har fradragsrett for merverdiavgift belastet av advokaten, skal det beløp som debitor betaler i omkostninger i forbindelse med inkassosaker ikke omfatte merverdiavgift. Dersom kreditor ikke er avgiftsregistrert, og følgelig ikke har avgiftsfradrag, må de omkostninger som debitor skal betale inkludere merverdiavgift, men da begrenset til maksimalsatsen, jfr. Inkassoforskriften av 1989 nr. 562 m.v.

Det representerer et pedagogisk problem å forklare merverdiavgiftsreglene her fordi det er to forhold som kommer inn.

Det ene forhold som direkte reguleres av merverdiavgiftsloven er den pris som belastes for inkassoopdraget og skal danne grunnlaget for beregning av merverdiavgift, jfr. mval. § 18, ved fakturering til kreditor. Her er det i prinsippet fri prisdannelse. Det annet forhold er den erstatning som debitor skal betale kreditor som følge av at kreditor har måttet iverksette inkasso. Denne erstatning er regulert av inkassoforskriften som fastsetter maksimalsatser for erstatningen. Erstatningen representerer ikke avgiftspliktig omsetning, men det er i satsene tatt høyde for at kreditors kostnader ved inkassoen vil være forskjellig avhengig av om kreditor har rett til avgiftsfradrag eller ikke. Etter de nye forskriftene kan således fordringshavernes krav på erstatning utgjøre maksimalsatsen, men med et tillegg på 24% dersom kreditor selv ikke har avgiftsfradrag (f.eks. en bank).

Forskriften regulerer etter det jeg kan se bare størrelsen på den ikke avgiftspliktige erstatningen, mens den faktiske pris som den som har påtatt seg inkassoopdraget belaster kreditor med merverdiavgift ikke reguleres av forskriften. Belaster den som har utført inkassoopdraget kreditor for kr 1.000,- + mva kr 240,- vil kr 240,- være den utgående avgift som inkassator skal innberette og innbetale helt uavhengig av hvor stor del av denne faktiske kostnad debitor plikter å betale kreditor som erstatning i.h.t. inkassoforskriften, og om denne erstatning er forskriftens nettobeløp eller er tillagt 24%.

5.3. Eiendomsmegling

Eiendomsmegling ble avgiftspliktig ved merverdiavgiftsreformen pr. 01.07.2001 for såvidt som tjenesten ikke er særlig unntatt. Det er ikke vesentlig avgiftsproblemer knyttet til eiendomsmegling, men man bør være opp-

merksom på at forsikringsdekning, og evt. andre kostnader som advokaten som megler tar høyde for ved sin prissetting av meglerhonoraret, vil inngå i avgiftsgrunnlaget, mens offentlige avgifter som f.eks. rettsgebyr/dokumentavgift ikke skal inngå i meglerens avgiftsgrunnlag. Se nærmere om dette under avgiftsgrunnlaget.

6. Unntak som fremgår direkte av merverdiavgiftsloven

Systematikken i merverdiavgiftsloven etter merverdiavgiftsreformen er at alle tjenester i utgangspunktet er avgiftspliktige med mindre loven selv skulle ha angitt unntak. Unntakene for materiell avgiftsplikt finnes bare i mval. § 5, § 5 a første ledd og § 5 b. Flere av disse unntakene kan komme til anvendelse for advokater.

Det fremgår av mval. § 5 første ledd nr. 1 a at unntatt fra avgiftsplikt er opphavsmannen ved egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk. Begrepet litterære og kunstneriske verk må tolkes slik at det omfatter enhver frembringelse av f.eks. faglitteratur til undervisning, vitenskapelige tekster o.l. Verket må tilfredsstillende kravet til verkshøyde og være av en slik art at det omfattes av opphavsretten etter åndsverkloven.

Grensedragningen mellom unntatte verk og evt. avgiftspliktige arbeider kan i ytterkantene være vanskelig å trekke. Det vises i denne forbindelse til brev fra Skattedirektoratet til fylkesskattekontorene datert 21.12.2001. Unntakene i mval. § 5 representerer imidlertid de såkalte subjektrelaterte unntak. Det er m.a.o. avgiftssubjektet, og bare avgiftssubjektet, som er unntatt, jfr. ordlyden ”opphavsmannen”. Dette vil legge begrensninger i unntaksbestemmelsen slik at en advokat som er personlig næringsdrivende som har utarbeidet et kompendium, vitenskapelig artikkel eller lærebok, kan påberope seg unntaksbestemmelsen i § 5 for rettighetsutøvelsen. Er derimot advokaten aksjonær (partner) i et AS eller ansvarlig deltaker i et ANS/DA, og lar AS’et, ANS’et, DA’et fakturere for rettighetene til verket, vil unntaksbestemmelsen ikke komme til anvendelse fordi selskapet som sådan ikke er opphavsmannen, men opererer med en avledet rett fra den som faktisk har forfattet verket.

Unntaksbestemmelsen i mval. § 5 nr. 1 a vil således ha liten betydning for advokater som opptrer gjennom selskaper. Bestemmelsen vil antagelig ha størst betydning for de jurister som er forskere og som personlig oppbeholder vederlag for rett til publikasjon av verker de har forfattet. Disse vil kunne holde seg helt utenfor registrerings- og avgiftsplikten såfremt det ikke er tale om betenkninger/utredninger o.l. som avgitt til enkeltoppdragsgivere.

Mval. § 5 b første ledd nr. 2 angir et generelt unntak for sosiale tjenester. Dette er såkalt artsbestemt unntak hvor det er tjenesten som sådan som er

unntatt uansett hvem som er tjenesteyter. Skattedirektoratet har i advokatommeldingen punkt 4 lagt til grunn at advokater som opptrer som verge eller hjelpeverge antas å utføre en sosial tjeneste unntatt etter mval. § 5 b første ledd nr. 2, enten tjenesteytingen belastes den umyndige/umyndiggjorte eller overformynderiet. På grunn av at tjenestene som er unntatt i mval. § 5 b er såkalt artsbestemte, vil det ikke spille noen rolle for avgiftsplikten hvor belastningen skjer fra en advokat som driver en personlig næringsvirksomhet eller en advokat som er partner/ansatt i et selskap og det er selskapet som belaster for tjenesteytingen.

Mval. § 5 b første ledd nr. 3 unntar undervisningstjenester fra avgiftsplikt. Undervisning er definert som formidling av kunnskap og vil omfatte kurs/foredrag o.l. Unntaket er generelt, og vil også omfatte advokaters tjenesteyting av denne art. Avgiftsmessig må undervisning avgrenses mot mer målrettet aktivitet. Det må således trekkes en grense mellom undervisning med et generelt faglig siktemål som faller utenfor merverdiavgiftsloven, og en muntlig redegjørelse rettet mot å løse et problem som oppdragsgiver har definert som vil utløse avgiftsplikt.

Finansdepartementet har redegjort nærmere for grensedragningen avgiftsmessig i sin fortolkningsuttalelse vedrørende undervisningstjenester datert 15.06.2001.

Mval. § 5 b første ledd nr. 4 gir unntak for finansielle tjenester. Dette unntaket i merverdiavgiftsloven kan være vanskelig å avgrense mot ikke finansielle tjenester. Det foreligger flere administrative tolkningsuttalelser relatert til unntaket for finanstjenester.

Når det gjelder såkalte corporate finance-tjenester har Finansdepartementet i en fortolkningsuttalelse datert 19.06.2001 lagt til grunn at slike tjenester avgiftsmessig er å anse som omsetning og formidling av aksjer og følgelig unntatt etter mval. § 5 b. Avgjørende for departementets holdning synes å være at tilsvarende tjenester faller utenfor merverdiavgiftsloven både i Sverige og Danmark.

Jeg vil ikke utelukke at advokater og advokatfirmaer kan utføre unntatte corporate finance-tjenester, men min oppfatning tilsier at advokatfirmaer oftere er inne som underleverandører i forbindelse med såkalt "due diligence". Sistnevnte tjeneste vil antagelig ikke kvalifisere til etiketten corporate finance-tjeneste, og vil etter min oppfatning som hovedregel utløse merverdiavgiftsplikt.

Unntaksbestemmelsene i mval. § 5 b kan også være aktuelt for advokater i annen sammenheng. Påtar f.eks. en advokat seg å forvalte aktivt en formuesmasse/aksjeportefølje for en klient, vil dette kunne anses som en unntatt finanstjeneste etter mval. § 5 b første ledd nr. 4, men man vil da være utenfor den type oppdrag en advokat normalt påtar seg.

6.1. Unntakenes betydning for avgiftsfradragsretten

Siden tjenestene som nevnt ovenfor er unntatt fra merverdiavgift, vil kostnader som direkte relaterer seg til disse former for tjenesteyting ikke gi avgiftsfradrag, jfr. mval. § 21. Overstiger omsetningen av tjenester utenfor merverdiavgiftslovens område 5% av den totale omsetning, vil fradragsretten for merverdiavgift vedrørende såkalte felles driftskostnader også reduseres, jfr. prinsippet i mval. § 23, jfr. forskrift nr. 18 § 1, 3 og 4.

7. Unntak fra avgiftsplikten som bygger på vedtak fastsatt av Finansdepartementet i.h.t. merverdiavgiftslovens § 70

7.1. Godtgjørelse til medlemmer av styre, representantskap, utvalg, råd o.l.

Skattelovens § 5-10 bokstav b fastsetter at godtgjørelse til medlem av styre, representantskap, utvalg, råd o.l. anses som fordel vunnet ved arbeid uavhengig av hvorvidt mottakeren er næringsdrivende eller lønnstaker. Det skal derfor alltid betales arbeidsgiveravgift. Avgiftsmyndigheten har for sin del likevel ansett denne type inntekter som avgiftspliktig omsetning i den grad det er tale om advokater og revisorer o.l., jfr. mval. § 10, jfr. § 13.

Dersom dette skulle blitt et endelige resultat, ville dette medført at en ikke avgiftspliktig oppdragsgiver evt. måtte betale både arbeidsgiveravgift og merverdiavgift som reelle kostnader. Dette ville vært en særdeles uheldig effekt av at skatte- og avgiftsregler ikke er tilpasset hverandre. Som en midlertidig ordning har Finansdepartementet fritatt denne type omsetning fra merverdiavgift etter mval. § 70.

Selv om § 70-vedtaket er gitt i form av et fritak representerer dette reelt et unntak, idet det er presisert at denne type omsetning ikke vil gi fradragsrett for avgift på tilhørende kostnader.

7.2. Deltakelse i voldgiftsrett

Når skattelovens § 5-10 antas å fastslå at godtgjørelse til styremedlemmer mv., er fordel vunnet ved arbeid, bygger dette på rundskriv nr. 30 (vedrørende folketrygden) datert 16.06.1977. Samme rundskriv fastslår at honorarer til medlemmer i privat voldgiftsrett blir å anse på samme måte som godtgjørelse til medlem av styrer mv. Det er presisert at dette også gjelder en privat-

praktiserende advokat, jfr. Utvalget 1977 side 493. Dette medfører etter min oppfatning at det § 70-fritak som er nevnt under foregående punkt, må oppfattes slik at dette også omfatter advokaters vederlag for å være medlemmer i voldgiftsrett.

7.3. Advokatvakten

Det vakte sterke reaksjoner at arbeid relatert til advokatvakten og andre frivillige ordninger etter gjeldende regelverk ville utløse uttaksmerverdiavgift. Uttaksproblematikken vil bli behandlet i et eget punkt, men for oversiktens skyld nevnes at det foreligger et § 70-vedtak som fritar advokater fra uttaksvavgiftsplikt så lenge det er tale om en organisert ordning.

7.4. Medhjelper ved tvangssalg

Som en midlertidig ordning har Finansdepartementet med hjemmel i mval. § 70 fritatt medhjelper ved tvangssalg, som er oppnevnt av namsmyndighetene etter tvangsfullbyrdelsesloven, for å kreve opp merverdiavgift for sitt vederlag. Dette gjelder selv om tvangssalget ikke gjennomføres. Det er presisert at denne unntatte/fritatte aktiviteten ikke gir rett til avgiftsfradrag for tilhørende kostnader.

8. Fortolkningsuttalelser som nærmere regulerer omfanget av avgiftsplikten

8.1. No cure no pay

Skattedirektoratets opprinnelige standpunkt var at i de tilfeller hvor det var avtalt no cure no pay, og resultatet i saken medførte at advokaten ikke kunne kreve vederlag, skulle advokaten likevel svare merverdiavgift som uttak av det vederlag som normalt ville blitt belastet, jfr. mval. § 19.

Etter advokatforeningens høringsuttalelse forlot Skattedirektoratet/Finansdepartementet dette standpunkt, og legger nå til grunn at no cure no pay representerer en spesiell prisfastsettelsesteknikk, hvorefter prisen kan bli 0, som i så fall også må legges til grunn med virkning for avgiftsberegningen.

8.2. Meddommere, skjønnsmenn mv.

I advokatmeldingen legger Skattedirektoratet til grunn at meddommere som oppnevnes fra de alminnelige utvalg, medlemmer som oppnevnes eller trekkes i.h.t. domstolloven § 88 første ledd, lagrettsmedlemmer, forlikrådsmedlem som gjør tjeneste som medlem av vergemålsretten, skjønnsmenn, jordskiftedommere, sakkyndig vitne ved sjøforklaring og sakkyndig vitne ved konsulrett, mottar godtgjørelser som **erstatning** for et disponeringstap og ikke som vederlag for tjeneste - m.a.o. inntekten anses ikke som omsetning i relasjon til mval. § 3 - og avgiftsplikten bortfaller av denne grunn.

Det er imidlertid presisert at advokater som oppnevnes av retten som sakkyndige i rettssaker og godtgjøres etter salærforskriften, vil måtte belaste merverdiavgift av vederlaget.

9. Andre administrative presiseringer

I og med at mval. § 13 forutsetter generell avgiftsplikt knytter det seg selv-sagt stor interesse til unntakene. Her refereres således bare summarisk at det foreligger administrative uttalelser som fastslår avgiftsplikt for:

- Advokaters tjeneste vedrørende konkurs og dødsbo. I den grad konkursboet/dødsboet drev avgiftspliktig virksomhet vil boet normalt ha fradragsrett for merverdiavgift belastet av advokaten
- Tjeneste som overformynder uten ansettelsesforhold anses ikke som offentlig myndighetsutøvelse og vil utløse avgiftsplikt

10. Fritaksreglene i.h.t. lov og forskrifter

10.1. Fjernleverte tjenester

Det fremgår av mval. § 16 første ledd nr. 1 a at det ikke skal betales avgift av omsetning av varer og tjenester til utlandet. Det er i advokatmeldingen presisert at en advokats tjenesteyting normalt må oppfattes som tjenesteyting som anses som fjernlevert. Den nærmere presisering av omfanget av fritaket fremgår av forskrift nr. 24 § 8. Etter den ordlyd som forskrift nr. 24 § 8 har fått fra tidspunktet for iverksettelse av merverdiavgiftsreformen oppfatter jeg regelverket slik:

For ordinær juridisk rådgivning mv. som en norsk avgiftsregistrert advokat utfører for en utenlandsk klient som enten er næringsdrivende i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen eller en offentlig virksomhet på disse steder, vil tjenesteytingen kunne faktureres avgiftsfritt (0-sats) til den utenlandske næringsdrivende eller offentlige virksomheten i utlandet.

Dersom tjenesteytingen belastes en privatperson i utlandet vil det ikke uten videre kunne faktureres avgiftsfritt bare på basis av at fakturamottaker er bosatt i utlandet.

Her gjelder et tilleggskrav om at tjenesten også ”helt ut er til bruk i utlandet” Det vises i denne forbindelse til forskrift nr. 35 i merknadene til forskrift nr. 24 § 8, hvorav det fremgår at det påhviler den som evt. fakturerer avgiftsfritt en dokumentasjonsplikt m.h.t. at tjenesten er helt ut til bruk i utlandet.

Hvor streng denne dokumentasjonsplikt skal oppfattes å være, og hva som

ligger i begrepet ”helt ut til bruk i utlandet”, synes relativt uklart, og jeg kjenner ikke praksis som prinsipielt avklarer spørsmålene.

Eksempelvis vil jeg nevne at tjenester vedrørende privat skifte av dødsbo her i landet hvor alle arvingene er bosatt i utlandet, kan hevdes å være helt ut til bruk i utlandet. Arvingene har ingen tilknytning til Norge, og nyter selvsagt på dette grunnlag helt ut fruktene av den norske advokatens tjenester i utlandet hvor de er bosatt. Dersom tjenesten også omfatter salg av fast eiendom i Norge, blir det noe mer uklart om tjenesten helt ut er til bruk i utlandet. Her kan oppstå flere problemstillinger hvor spørsmålet om avgiftsplikt vil fremstå som uklart.

10.2. Prosessoppdrag i Norge for utenlandsk klient

Dette er fra avgiftsmyndighetens side presisert å **ikke** kunne oppfattes som fjernleverte tjenester. Dette innebærer at advokaten ikke kan belaste avgiftsfritt **bare** på basis av at oppdragsgiver og fakturamottaker er et utenlandsk næringsforetak eller offentlig institusjon. Man kan imidlertid ikke utelukke at prosessoppdrag kan være av en slik art at kravet til ”helt ut til bruk i utlandet” også vil være oppfylt, slik at advokaten likevel kan belaste med 0-sats/avgiftsfritt.

Jeg tenker eksempelvis på en utenlandsk næringsdrivende som fra utlandet driver et rent eksportforetak rettet mot Norge, og her blir møtt med produktansvar. Tvisten vil utvilsomt gjelde den næringsvirksomheten som klienten både skatte- og avgiftsmessig driver i utlandet.

For ordens skyld nevnes at Den Norske Advokatforening har bedt Finansdepartementet vurdere på ny spørsmålet om tjenester vedrørende prosessoppdrag i Norge er å anse som fjernlevert eller ikke fjernlevert. Bakgrunnen for dette er at det reises tvil om det er vektige grunner for å anse prosessoppdrag i Norge annerledes enn andre juridiske tjenester utført i Norge for utenlandske klienter relatert til spørsmålet om tjenesteytingen kan anses som fjernlevert. Det ligger også et praktisk grunnlag for henvendelsen, idet en utenlandsk klient som faktisk blir belastet med norsk merverdiavgift som oftest vil falle inn under refusjonsreglene etter forskrift nr. 106. Avgiftsplikt på den norske advokats hånd vil som oftest medføre at samme advokat må bistå den utenlandske klienten med å søke refusjon, m.a.o. en tilleggs kostnad for klienten. Gis det refusjon vil statens avgiftsproveny være upåvirket av at advokaten har måttet belaste med merverdiavgift.

Når det gjelder advokatens fradragsrett for inngående avgift påvirkes denne ikke negativt ved at tjenester leveres avgiftsfritt/0-sats. Det vil m.a.o. være ordinær fradragsrett for kostnader relatert til tjeneste som leveres avgiftsfritt

fordi tjenesteytelsen som sådan ikke er unntatt tjeneste, men faller innenfor merverdiavgiftslovens område med avgiftssats 0.

10.3. Kjøp av tjenester fra utlandet

En norsk advokats ytelse til utlandet vil som nevnt ovenfor i betydelig grad kunne være avgiftsfri (0-sats), jfr. mval. § 16, jfr. forskrift nr. 24. Tilsvarende vil norske advokater som kjøper tjenester fra utlandet (utenlandske advokater) ikke bli belastet med merverdiavgift.

I og med at tjenestene anses som såkalt fjernleverte vil den norske kjøperen i.h.t. mval. § 65 a og § 66, jfr. forskrift nr. 112, plikte å deklarerer merverdiavgift på omsetningsoppgaven med 24% av det beløp i NOK som omregning fra utenlandsk valuta tilsier som utgående avgift. Samme avgiftsbeløp fradragsføres som inngående avgift. For advokater vil således reverse charge merverdiavgift bare representere en formell deklarasjon av avgiften uten at denne representerer noen reell kostnad eller likviditetsbelastning.

10.4. Veldedige tjenester

Med hjemmel i forskrift nr. 100 kan registrerte næringsdrivende - herunder også advokater - levere tjenester avgiftsfritt for inntil 100 timer pr. år når tjenesten leveres vederlagsfritt til en veldedig og allmenntilgjengelig institusjon. Tjenesten må anses som et uttak og skal føres som avgiftsfri omsetning i vedkommende næringsdrivendes regnskap.

11. Hva skal være med i avgiftsgrunnlaget?

Det kan i seg selv være et problem å ta stilling til hva som er unntatt og hva som er fritatt for merverdiavgift. Gitt at det foreligger hel eller delvis avgiftsplikt for en tjenesteyting kan det også være problematisk å fastsette hvilket beløp merverdiavgiften skal beregnes av. Dette reguleres nærmere av mval. § 18 som gjerne kalles smittebestemmelsen. Begrepet smittebestemmelse bygger på at § 18 presiserer at avgiftsgrunnlaget er prisen **inkl.** alle omkostninger ved oppfyllelse av avtalen.

Omkostningene kan i seg selv være avgiftsunntatte når advokaten pådrar seg disse, f.eks. flyreiser, hotellovernatting og forskjellige forsikringsordninger som advokaten har, men skal, når det tas høyde for disse ved fakturering til klienten, være med i avgiftsgrunnlaget. Man unngår ikke avgiftsplikten ved å fakturere kostnadene separat. Man unngår heller ikke avgiftsplikt ved å la kostnader dekkes direkte av midler på klientkontoen.

I en periode etter merverdiavgiftsreformen nektet enkelte domstoler å betale merverdiavgift av reisegodtgjørelse og diett. Skattedirektoratet orienterte Justisdepartementet om at slike kostnader skulle inngå i avgiftsgrunnla-

get. I vedtak av 07.03.2003 har Finansdepartementet gitt et tidsbegrenset fritak etter mval. § 70 slik at advokater som i perioden fra 01.07.2001 til 06.10.2001 ikke har innberettet og betalt merverdiavgift av reise og diett ikke risikerer etterberegning.

Bestemmelsen om avgiftsplikt også for omkostningene i mval. § 18 får ingen effekt for klienter som har fullt avgiftsfradrag for merverdiavgift, men vil selvsagt fordyre advokattjenesten kraftig for en klient som ikke har avgiftsfradrag.

I administrativ praksis har det alltid vært godtatt at dersom klienten selv dekker omkostningene direkte (slik at disse ikke fremstår som omkostninger på advokatens hånd), vil omkostningene ikke komme med i advokatens avgiftsgrunnlag. Av hensyn til klientens utgiftsføring bør faktura fra hotell/flyselskap m.fl. i slike tilfeller lyde på klienten og ikke på advokaten.

Det var i utgangspunktet tvil om kostnader relatert til rettsgebyr, dokumentavgift o.l. offentlige avgifter skulle medtas i advokatens avgiftsgrunnlag etter mval. § 18. Det er i advokاتمeldingen presisert at rene utlegg i form av gebyrer for offentlige avgifter i form av rettsgebyr, dokumentavgift og tinglysningssgebyr normalt ikke skal være med i avgiftsgrunnlaget.

Mval. § 18 må etter min oppfatning også tolkes speilvendt slik at dersom en tjenesteyting faller utenfor merverdiavgiftslovens område må dette også gjelde alle omkostninger selv om omkostningen ved isolert levering ville være avgiftspliktig. Eksempelvis medfører dette at en advokat som avholder et kurs kan anse hele vederlaget for kurset som unntatt for merverdiavgift, selv om kursdeltakerne får utlevert en kursmappe som utfra en isolert vurdering er å anse som et avgiftspliktig varesalg.

Dersom det mellom advokaten og klienten foreligger interessefellesskap som kan ha påvirket prisen og dermed avgiftsgrunnlaget, vil avgiftsgrunnlaget måtte settes til den alminnelige omsetningsverdi, jfr. mval. § 19. Mval. § 19 vil bli nærmere omtalt under uttak.

12. Avgiftsplikt ved uttak

Avgiftsplikt ved uttak fremstår som vesentlig mer komplisert enn avgiftsplikt på basis av omsetning. Selve begrepet uttak er i motsetning til begrepet omsetning ikke legaldefinert, men lovteksten i mval. § 14 første ledd angir noenlunde hva det er tale om. Jeg antar at begrepet avgiftspliktig uttak dekker den situasjonen at en avgiftspliktig virksomhet som plikter å svare merverdiavgift ved omsetning av varer eller tjenester, benytter samme type varer

og/eller tjenester som ellers omsettes med merverdiavgift, til formål som faller utenfor merverdiavgiftsloven, herunder til privat bruk.

Eksempelvis kan nevnes at en avgiftsregistrert advokat som opptrer som selvprosederende i en tvist med naboen om høyden på hekken, etter § 14 første ledd utvilsomt må svare merverdiavgift ved uttak til privat formål av tjenester han ellers omsetter.

En finansinstitusjon som har en stab av husadvokater vil ikke være avgiftspliktig for sitt uttak av egne advokattjenester i finansieringsvirksomheten fordi finansinstitusjonen normalt ikke vil være registrert for ekstern omsetning av advokattjenester. Omsettes advokattjenestene også eksternt medfører dette registrerings- og avgiftsplikt for den eksterne omsetningen, men utløser samtidig uttaksavgiftsplikt etter mval. § 14 for eget forbruk (uttak) av advokattjenester i den avgiftsunntatte finansieringsvirksomheten.

Uttaksavgiftsplikten er undergitt følgende begrensninger:

- Uttak av tjenester som kunne vært omsatt avgiftsfritt etter mval. § 16 med tilhørende forskrifter skal det ikke svares merverdiavgift for. Pro bono tjenester for utenlandsk næringsdrivende vil således ikke utløse avgiftsplikt. Regelen fremgår ikke av merverdiavgiftsloven, men er likevel uomtvistet.
- Det er et krav at tjenesten må være tatt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsloven eller privat. En advokat som opptrer som selvprosederende i en avgiftssak som gjelder avgiftsplikten for hans egen avgiftspliktige virksomhet skal således ikke svare merverdiavgift ved uttak. Advokaten ville hatt avgiftsfradrag dersom annen advokat hadde vært engasjert til å være prosessfullmektig. Forutsetningen for uttaksmerverdiavgift er således at man som registrert næringsdrivende skal ha samme avgiftsbelastning for de varer/tjenester man selv omsetter enten man kjøper varen/tjenesten eksternt eller tar ut varen/tjenesten internt.
- Uttaksavgiftsplikten begrenses av et generelt § 70-fritak som får anvendelse for alle virksomheter og som går ut på at dersom den eksterne omsetningen av tjenester (som danner grunnlaget for registrerings- og avgiftsplikt) utgjør mindre enn 20% av den totale produksjon av tjenester (dvs. uttaket utgjør minst 80% av totalen) bortfaller uttaksavgiftsplikten.
- Det er gitt et § 70-fritak som fritar advokater for uttaksavgiftsplikt for Advokatvaken og Jussbuss og tilsvarende tjenester i den grad disse er organisert i en fast form. En advokat som privat gir gratis juridisk bistand vil falle utenfor § 70-fritaket, og plikter følgelig å svare merverdiavgift ved uttak etter hovedregelen.
- Uttaksavgiftsplikten gjelder likevel bare under forutsetning av at visse kvalitative krav til den uttatte tjenesten er oppfylt.

Finansdepartementet forutsetter at dette må tolkes med en viss romslighet og nevner særlig at advokater ikke forutsettes å svare uttaksmerverdiavgift for å ivareta sine egne private rettsforhold vedrørende selvangivelse, bolighandel, enklere klagekorrespondanse mv. Det samme vil gjelde når advokaten gir uformell juridisk veiledning og råd til familie og i bekjentskapskretsen. Generelt uttales videre at for at det skal bli tale om merverdiavgift ved uttak må et forutsettes at ferdighetsutøvelsen ikke kunne skjedd omtrent like godt om personen ikke hadde drevet næring på grunnlag av ferdigheten.

Skattedirektoratet forutsetter avgiftsplikt ved uttak dersom det utføres tjenester for klient i tillit til at klienten vil bli innrømmet fri rettshjelp. Hvis fri rettshjelp nektes i etterkant og klienten derfor ikke kan faktureres mener Skattedirektoratet at merverdiavgift skal belastes. Tjenesteytingen bli oppfattet som en gratuit dersom klienten ikke belastes.

Jeg er uenig i at advokatens tjenesteyting i slike tilfeller kan oppfattes som et uttak til gave, men det må medgis at avgiftsmyndighetenes etter min oppfatning noe spesielle gavevurdering har en viss støtte i rettspraksis. Følgelig anbefales det at Skattedirektoratets syn tas til etterretning.

Jeg vil dog påpeke at gjeldende regelverk synes å åpne for at uttaksmerverdiavgift bortfaller. Jeg forutsetter i denne forbindelse at advokaten fakturerer klienten på vanlig måte. Plikt til da å innberette og belaste merverdiavgift (ved omsetning) er da klar. Dersom klienten pga. manglende betalingssevne etter purringer ikke gjør opp, slik at vilkårene for å avskrive fordringen foreligger, kan advokaten i.h.t. forskrift nr. 1 § 13 tilbakeføre tidligere innberettet og betalt merverdiavgift. Riktignok forutsetter dette en midlertidig betaling av avgiften, men gir et gunstigere resultat enn uttaksmerverdiavgift som blir en endelig kostnad.

Deltakelse i "beauty contest" og arbeid relatert til anbud og markedsføring utløser ikke uttaksmerverdiavgift. Annerledes blir dog dette dersom markedsføringen innebærer en "vareprøve" i form av at advokaten gir gratis råd/bistand i én sak eller over en periode.

Med de begrensninger som ligger i uttaksavgiftsplikten antar jeg at denne form for reell avgiftsbelastning ikke skulle utgjøre noe betydelig problem. Hele regelverket vedrørende uttak er tatt opp til vurdering, og det kan således i løpet av overskuelig fremtid bli foretatt betydelige endringer.

12.1. Avgiftsgrunnlaget ved uttak

Når uttaksavgiftsplikt foreligger basert på uttak vil det ikke foreligge noen pris slik at mval. § 18 kommer til anvendelse. I uttakstilfellene avgjør prin-

sippet om ”alminnelig omsetningsverdi”, jfr. mval. § 19, avgiftsgrunnlaget. Begrepet ”alminnelig omsetningsverdi” er ikke noe objektivt begrep i den forstand at det er generelt fastsatt i forskrift eller på annen måte hvordan verdien skal beregnes.

Slik jeg oppfatter gjeldende praksis må ”alminnelig omsetningsverdi” vurderes på bakgrunn av hvilke kriterier som legges til grunn for å fastsette pris i den aktuelle virksomheten. Uttaksverdien (den alminnelige omsetningsverdi) vil således med virkning for uttaksmerverdiavgiftsberegningen kunne variere fra advokatfirma til advokatfirma utfra den prisprofil de aktuelle firma har.

13. Periodisering av utgående og inngående merverdiavgift

Periodisering av merverdiavgift har vært redegjort for av avgiftsmyndigheten i forbindelse med merverdiavgiftsreformen. Skattedirektoratet har generelt redegjort for periodiseringsreglene i brev til fylkesskattekontorene datert 29.06.2001, og Skattedirektoratets redegjørelse for periodiseringsreglene i advokatmeldingen bygger på skrivet av 29.06.2001.

Slik jeg oppfatter gjeldende rett på dette område anses advokaters tjenestetelseter som hovedregel for løpende levert. Etter min oppfatning vil det likevel kunne tenkes større oppdrag hvor arbeidet pågår over lengre tid hvor leveringen kan tidfestes til ett bestemt tidspunkt, f.eks. fremleggelse av en betenkning e.l.

Levering danner grunnlag for plikten til å svare merverdiavgift, og i.h.t. mval. § 32 må man anta at levering utløser plikt til å fakturere og registrere omsetningen i regnskapet. Når det gjelder tjeneste som anses løpende levert, vil det i prinsippet oppstå en plikt til løpende registrering og derav følgende periodisering. Dette er i sin konsekvens upraktisk, og det foreligger en langvarig og fast praksis, hvoretter det tillates at faktura utstedes og dateres inntil 30 dager etter at tjenesten anses levert. I praktisk tillem্পning antar jeg at dette innebærer at fakturering av løpende leverte tjenester i november/desember skjer i begynnelsen av januar det påfølgende år, og medfører at denne omsetning med virkning for merverdiavgiften periodiseres til fakturadato, dvs. januar. Dette medfører et visst etterslep, men må ses i sammenheng med at kjøper av tjenesten uavhengig av faktisk leveringstidspunkt ikke får avgiftsfradrag før i den termin som fakturaens dato tilsier.

Det er m.a.o. sammenfall mellom tidspunktet for innberetning og betaling av utgående avgift og fradraget for inngående merverdiavgift. Begge deler bygges på fakturadato. I forslaget til ny bokføringslov har man foreslått å opprettholde denne praksis også for fremtiden.

På bakgrunn av dette regelverk vil det etter min oppfatning være vanskelig uten risiko for avgiftsmessig omperiodisering, dvs. risiko for rentebelasting, å fakturere senere enn umiddelbart etter utløpet av hver termin. Slik fakturering bør som hovedregel innebære tømning av timelistene, men det er i forbindelse med revisorer uttalt at mindre poster kan unnlates medtatt. Det er noe uklart om dette gjelder totalt eller for hver klient, men jeg velger å legge til grunn at uttalelsen må gjelde hver klient med utgangspunkt i at det kan være uhensiktsmessig å fakturere ubetydelige beløp bare for å tilfredsstille periodiseringsreglene.

Det har vært reist spørsmål hvordan periodiseringsreglene er å forstå på bakgrunn av at prisen for tjenesteytelsene er basert på begivenheter som ennå ikke er inntrådt, f.eks. vederlag for bostyreoppdrag fastsettes av tingretten, eller at det er avtalt no cure no pay og dom ennå ikke er falt. Jeg tror det vil medføre praktisk uholdbare tilstander dersom periodisering skal foretas før prisen er avklart. Dette innebærer at jeg antar at levering og avgiftsberegning i no cure no pay-tilfellene må tidfestes til det tidspunkt det er avklart at advokaten har krav på et bestemt vederlag.

Når det gjelder vederlag hvor dette fastsettes av offentlig myndighet foreligger det utkast til en egen periodiseringsforskrift. Forskriftsutkastet som er presentert med noe forskjellige alternativer er nå ute på høring, og vil antagelig bli fastsatt tidlig på høsten 2003. Forskriftsutkastet må uansett hva som blir den endelige ordlyden innebære et periodiseringsprinsipp som medfører at en tjeneste med virkning for avgiften ikke kan anses levert før det offentlige organ som skal godkjenne vederlaget endelig har fastsatt dette. Forutsetter man at det normalt går kort tid mellom det tidspunkt vederlaget er endelig fastsatt til utbetaling skjer, vil advokaten bli skjermet mot den likviditetsbelastning avgiften ellers ville medført. Forskriftsutkastet presiserer derimot at mottatte forskudd skal periodiseres til det tidspunkt det mottas.

14. Fradragsretten for inngående avgift

Som nevnt ovenfor skal advokater som statens inkassatorer av merverdiavgift belastet klienten ikke selv betale merverdiavgift som faktisk kostnad. Dette prinsipp gjennomføres ved at advokatvirksomheten i prinsippet har fradragsrett for merverdiavgift på alle kostnader som er relevante for den avgiftspliktige del av virksomheten.

Retten til fradrag oppstår i den termin det inngående salgsbilag er datert. Det er et krav at bilaget fyller kravene i forskrift nr. 2 og at avgiften er spesifisert, jfr. regelen i mval. § 25.

Det skulle etter min oppfatning være relativt få problemer tilknyttet avgiftsfradraget for advokater. De advokater som har omsetning som faller utenfor merverdiavgiftsloven, f.eks. kurs/foredrag, må være oppmerksom på at denne type inntekter ikke gir avgiftsfradrag for korresponderende utgifter. Dersom omsetning utenfor merverdiavgiftsloven utgjør mer enn 5% av den totale omsetningen vil dette dessuten medføre at retten til avgiftsfradrag for såkalte felles driftsutgifter, f.eks. telekommunikasjon, kontorrekvisita o.l., må reduseres tilsvarende.

I strid med hovedprinsippet for fradragsrett etter mval. § 21 foreligger det innskrenkninger i fradragsretten i det vesentlige av kontrollmessige grunner, jfr. mval. § 22, jfr. § 14.

De vesentligste bestemmelsene som avskjærer avgiftsfradrag gjelder følgende:

- Servering og leie av selskapslokaler
- Kunst og antikviteter
- Kost og naturalavlønning
- Anskaffelse og drift relatert til fast eiendom til bolig, ferie og velferd
- Representasjon
- Gaver og utdeling i reklameøyemed
- Personkjøretøyer

M.h.t. personkjøretøyer bør man være oppmerksom på at varebiler nok i prinsippet kan gi avgiftsfradrag, men dette gjelder etter administrativ praksis bare i den grad varebilen brukes til varetransport. Dette vil være vilkår som vanskelig kan hevdes å være oppfylt for advokater. Man må følgelig anta at avgiftsfradrag for kjøretøyer i praksis er utelukket for advokatvirksomhet.

14.1. Kantiner

De fleste advokatfirmaer av en viss størrelse vil ha en eller annen form for kantine. Drives kantinen av advokatvirksomheten selv vil det normalt ikke oppstå avgiftsplikt fordi serveringen ikke anses å være skjedd i næring, jfr. mval. § 10. På den annen side anses kantinen som et velferdstilbud overfor de ansatte. Dette medfører at det ikke vil være avgiftsfradrag for matvarer/råvarer som kjøpes til kantinen. I prinsippet er også andre driftskostnader tilknyttet kantinen i form av kaffetrakter, kjøleskap, oppvaskmaskin mv. ikke fradragsberettiget. I praksis godkjennes likevel slike kostnader til avgiftsfradrag.

Er kantinetjenesten satt bort/outsourced vil kantinedriftsselskapet normalt måtte avgiftsberegne hele sin omsetning. Denne merverdiavgift vil ikke være fradragsberettiget på oppdragsgivers hånd.

14.2. Saksomkostninger

Den avgiftsmessige behandlingen av saksomkostninger har nær sammenheng med retten til avgiftsfradrag. Uavhengig av rettens nærmere avgjørelse m.h.t. saksomkostninger, er det på det rene at advokatens kontraktspart og mottaker av advokatens tjenesteyting er klienten. Det er således klienten som skal faktureres og belastes for merverdiavgift.

Klienten kan enten være en privatperson eller en næringsvirksomhet som ikke har fradragsrett for belastet merverdiavgift. Det kan være en næringsvirksomhet som bare har delvis avgiftsfradrag, eller en næringsvirksomhet som har fullt avgiftsfradrag. Når advokaten fremlegger omkostningsoppgaver for retten, må denne beløpsmessig ta hensyn til klientens avgiftssituasjon, slik at omkostningsoppgaven etter omstendighetene omfatter all belastet merverdiavgift, deler av belastet merverdiavgift eller ingen merverdiavgift. Motpartens advokat må selvsagt forholde seg på tilsvarende måte.

Transaksjonen mellom advokat og klient er omsetning i merverdiavgiftslovens forstand, mens rettens avgjørelse m.h.t. hvem som skal dekke saksomkostningene og oppgjør i denne forbindelse ikke representerer omsetning. Det er mest nærliggende å anse oppjøret som et erstatningsoppgjør. Dette innebærer som resultat at en klient som er avgiftspliktig, og selv kan fradragføre merverdiavgift, dersom han blir dømt til å betale motpartens saksomkostninger, må betale også motpartens merverdiavgiftsbelastning dersom denne ikke har avgiftsfradrag.

Merverdiavgiftsbeløpet som omfattes av idømte saksomkostninger vil ikke gi den tapende part avgiftsfradrag selv om merverdiavgiftsbeløpet skulle være spesifisert fra rettens side.

Dersom tapende part som blir dømt til å betale motpartens saksomkostninger ikke selv har avgiftsfradrag, men motparten har slikt avgiftsfradrag, skal det derimot ikke betales merverdiavgift av idømte saksomkostninger relatert til motpartens kostnader i saken.

For at avgiftsbelastningen skal bli korrekt tilknyttet saksomkostningene, vil det være nødvendig at alle advokater vurderer egen klients avgiftssituasjon i forbindelse med utarbeidelse av omkostningsoppgaven.

15. Organisering av advokatvirksomheten - kontorfellesskap mv.

Merverdiavgiftsloven er lite spesifikk m.h.t. hvilken enhet som skal registreres. Mval. § 10 henviser til ”registreringspliktig næringsdrivende”. Det samme gjør mval. § 27 og 28. Mval. § 12 som er relativt sentral m.h.t. hvilken enhet som skal registreres henviser til virksomhet og virksomheter.

Praksis er relativt klar, idet registreringsplikten gjelder den privatrettslige organisering som faktisk er valgt. AS/ASA/ANS/DA eller annen selskapsform; stiftelse, forening og offentlig virksomhet, evt. personlig drevet næring.

Regnskapsføring og derav følgende innbetaling og betaling av merverdiavgift, relaterer seg til den registrerte enheten som sådan. Jeg kommer i denne forbindelse ikke inn på de særskilte registreringsformer som det åpnes for i mval. § 12 annet og tredje ledd.

Når det gjelder kontorfellesskap bygger dette på at hver advokat driver en personlig eller selskapsbasert virksomhet, slik at den enkelte virksomhet i kontorfellesskapet må sende egne omsetningsoppgaver.

Dette skaper en del avgiftsmessige problemer tilknyttet såkalte felleskostnader. For leie av kontor vil det nå være slik at utleier ofte har latt seg frivillig registrere etter forskrift nr. 117, og dermed avgiftsberegner leien. Dette er problemløst dersom hver enkelt advokat er part i leieavtalen og blir belastet for leie med merverdiavgift separat. Normalt vil fellesskapet, evt. en av advokatvirksomhetene, være part i leieavtalen. Fellesskapet som sådan vil ikke være avgiftsregistrert og må, dersom dette skal kunne fradragsføre merverdiavgift og leien og deretter viderefakturere hver enkelt advokat med merverdiavgift, foreta en frivillig registrering etter forskrift nr. 117. Slik frivillig registrering må også den advokat som er part i leieforholdet foreta for å kunne viderebelaste med merverdiavgift.

Personale som er ansatt må, dersom ansettelsen ikke gjelder én advokat, men fellesskapet som sådan, viderebelastes med merverdiavgift. Dette medfører i så fall at i tillegg til den enkelte advokat må fellesskapet (antagelig som et ANS) avgiftsregistreres separat.

Ved å opptre med hver enkelt advokat som registrert næringsdrivende, og evt. i tillegg fellesskapet som en separat avgiftsregistrert enhet, vil det nødvendigvis bli mye mellomfakturering med merverdiavgift mellom enkelte. Dette er temmelig ufruktbart, og det vil være mange muligheter for feil. Jeg tenker her særlig på dokumentasjonskravet i mval. § 25.

Slik som avgiftspraksis foreligger er det åpenbart at det vil skape problemer å fradragføre merverdiavgift i fellesskapet basert på bilag som lyder på den enkelte advokat, og den enkelte advokat vil ikke få avgiftsfradrag godkjent for bilag som lyder på fellesskapet. Riktignok kan hver enkelt advokat få avgiftsfradrag for sin del av kostnaden for bilag utstedt til fellesskapet dersom dette ikke er avgiftsregistrert, men også dette vil være tungvint forsåvidt som den enkelte advokat i så fall må besitte kopi av hovedbilaget sammen med fordelingsberegningen.

Jeg vil hevde at ved å omdanne kontorfellesskapet til ett ANS/DA vil den enkelte deltaker beholde sin posisjon skattemessig som selvstendig næringsdrivende, samtidig som man unngår en rekke av avgiftsulemper og praktiske problemer som vil oppstå relatert til kontorfellesskapet.

Vedlegg 1

Advokattjenester

Brev fra Skattedirektoratet til Den norske advokatforening, 29. mai 2002.

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 sakkynndig 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 tele-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 beregningsgrunnlaget 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 dødsfall 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 fradragrett for inngående avgift på utgifter knyttet til den avgiftspliktige omsetningen/uttaket. Skattedirektoratet antar at fradragretten 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 fradragrett 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 omfanget 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 Verge/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 overformyndieret 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 overformyndieret 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 overformyndieret 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 rettsaker. 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, sakkynndig 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 rettsaker. Oppnevnt sakkyndig godtgjøres etter reglene i salærforskriften. Skattedirektoratet legger til grunn at advokatens 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. folketrygdloven § 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 sakførsel 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 hvil-ke 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 forutberegnet 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 regnskapsystemet 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 (stykkeprissatser) 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. Oppgjente 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 bolig- hus. 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.”

7.2 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 frirettshjelp. 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. Avgifts-grunnlaget 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 inne-bærer 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 uttaks-situasjon. 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 Advokatvaktens, 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 Advokatvaktens, 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 "rettssak-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 rettssaker. Det opplyses at dette vil være en ren kostnad for advokatfirmaene samt at dette ikke gir noen markedsføringsseffekt.

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 deltagere 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

Vedlegg 2

Periodisering av merverdiavgift

Informasjon fra Skattedirektoratet, 29. juni 2001

Det har i den senere tid blitt reist spørsmål om hvordan merverdiavgiften skal periodiseres. Spørsmålet er særlig reist i forbindelse med at nye tjenester trekkes inn under avgiftsområdet fra 1. juli 2001. Skattedirektoratet vil nedenfor forsøke å klargjøre gjeldene rett mht. periodisering av merverdiavgift, for deretter å belyse enkelte problemstillinger i forhold til enkelte tjenesteytende næringer som blir avgiftspliktig pr. 1. juli 2001.

Valg av regnskapsregler

I henhold til den nye regnskapsloven av 17. juli 1998 § 9-2 kan regnskapspliktige inntil videre velge å benytte reglene om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger (bokføring) i lov av 13. mai 1977 nr. 35 (gammel regnskapslov) med forskrifter i stedet for ny lovs kapittel 2.

Regnskapsloven av 1977

Da det er antatt at de aller fleste regnskapspliktige har valgt å følge reglene i regnskapsloven av 1977 med forskrifter, har vi valgt å begrense vår gjennomgang til dette regelverket. Disse skal blant annet også følge bokføringsregler som per 31. desember 1998 (med senere endringer) er gitt i eller i medhold av merverdiavgiftsloven. Dette følger av forskrift av 16. desember 1998 om bruk av bokføringsregler i lov om regnskapsplikt m.v. og enkelte andre lover.

Regnskapsloven av 1998

Når det gjelder avgiftspliktige virksomheter som benytter regnskapsloven av 1998 vil periodiseringsreglene bli nærmere behandlet i ny forskrift om tidfesting (periodisering) av merverdiavgift og utstedelse av salgsdokument i visse tilfeller. Forskriften har vært på høring og er nå til behandling i Skattedirektoratet.

Merverdiavgiftslovens hovedregel om periodisering

Merverdiavgiftsloven § 32 viser til regnskapsreglene når det gjelder periodisering av merverdiavgift. Bestemmelsen slik den lød fram til 1.1.99 viser både til "grunnsetningene for en ordentlig regnskapsførsel" og regnskapsbestemmelsene som følger av merverdiavgiftsloven.

Etter regnskapsreglene anses tjenester levert etter hvert som de utføres. Det vises i denne forbindelse til Regnskapsrådets uttalelse nr 1/89 av 10. februar 1989 om regnskapsmessig behandling av opptjente revisjonshonorarer:

“Inntektene skal imidlertid etter regnskapslovgivningen regnskapsføres når det oppstår et krav for utførte tjenester. For de tjenesteytende næringer innebærer dette inntektsføring etter hvert som tjenestene utføres.”

Norsk Regnskapsstiftelse omtaler i sitt diskusjonsnotat om “regnskapsføring av inntekt” (oktober 1996) bl.a. salg av tjenester:

“Inntekt fra salg av tjenester er opptjent på det tidspunkt krav på vederlag oppstår. I de fleste tilfellene innebærer dette at inntekt knyttet til tjenester opptjenes idet tjenesten utføres, time for time”

Opptjeningsprinsippet

Selv om disse uttalelsene er gitt med utgangspunkt i gammel regnskapslov, er de fremdeles like aktuelle. Etter ny regnskapslov reguleres tidspunktet for inntektsføring av lovfestede grunnleggende regnskapsprinsipper, bl.a. opptjeningsprinsippet. De prinsipper som er lagt til grunn i Regnskapsrådets uttalelse og regnskapsstiftelsens diskusjonsnotat, følger nå direkte av regnskapsloven opptjeningsprinsippet.

Begrenset regnskapsplikt

Regnskapspliktige etter regnskapsloven av 1998 § 1-2 annet ledd er kun regnskapspliktige etter kapittel 2 (begrenset regnskapsplikt), og skal derfor ikke sette opp årsoppgjør etter regnskapslovens vurderingsregler og grunnleggende regnskapsprinsipper. Denne gruppen skal imidlertid levere et skattemessig årsoppgjør i samsvar med realisasjonsprinsippet. Etter realisasjonsprinsippet skal inntekt fra salg av tjenester periodiseres etter de samme prinsipper som regnskapsreglene legger opp til. Det er således ikke forskjell mellom regnskapsprinsippet og realisasjonsprinsippet på dette punkt.

Regnskapsperiode

Regnskapsperiodene skal omfatte maksimum 2 måneder. Dette følger av bokføringsreglene (kap 2 og løssbladforskriften). Opptjente inntekter i løpet av en regnskapsperiode skal derfor regnskapsføres i samsvar med opptjeningsprinsippet/realisasjonsprinsippet. Se nedenfor om krav til salgsdokument og periodisering etter fakturadato.

Salgsdokument (faktura)

Faktura ved levering

Det følger av merverdiavgiftsloven § 44 at registrert næringsdrivende skal utstede salgsdokument ved omsetning til andre næringsdrivende.

Selv om hovedregelen er at leveringstidspunktet legges til grunn, har Skattedirektoratet av praktiske hensyn gitt adgang til å benytte fakturatidspunktet når faktura utstedes senest innen 30 dager etter at levering har funnet sted, jf. AV 8/87 av 13. april nr. 13 og Skattedirektoratets sirkulærskriv nr. 115, datert 30. juni 1961.

I Ot.prp nr 1 (1998-1999) uttaler departementet om dette (s 58):

“Som følge av adgangen til å velge regnskapsføring etter henholdsvis gammel og ny regnskapslov fram til 2001 (senere endret, slik at adgangen ikke er tidsbegrenset), vil registrerte næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven som i dag deklarerer og innberetter avgiften i henhold til fakturadato fortsatt kunne benytte fakturatidspunktet som periodiseringstidspunkt i to kalenderår etter iverksettelsen av ny regnskapslov. Dette forutsetter imidlertid at slik periodisering kan anses forsvarlig etter det gamle regelverket.”

Overgangsregel

Overgangsregelen er senere endret slik at det gis anledning til å anvende bokføringsreglene i gammel lov inntil videre. Dette medfører at de regnskapspliktige som anvender dette regelsettet, kan periodisere etter fakturadato slik bestemmelsene praktiseres inntil nye regler trer i kraft.

Vi gjør her særlig oppmerksom på at fakturadato kun vil være bestemmende for når avgiften skal innberettes (periodiseres), ikke om hvorvidt en transaksjon er avgiftspliktig eller ikke sett i forhold til spørsmålet om en levering har funnet sted før eller etter 1. juli 2001. I forhold til spørsmålet om avgiftsplikt i disse tilfellene vil faktisk leveringstidspunkt og ikke fakturadato være avgjørende.

Forskuddsfakturering

Når det gjelder forskuddsbetaling, viser vi til ordlyden i merverdiavgiftsloven § 44 første ledd, annet punktum. Dette punktum hadde før lovendringen 1. januar 1999 denne ordlyd:

“Salgsdokument kan ikke utstedes før ved levering av varer eller tjenester med mindre det er foretatt forskuddsbetaling.”

Bakgrunn for bestemmelsen var muligheten for avgiftsunndragelser ved utstedelse av pro forma salgsdokumenter inklusive merverdiavgift uten at det forelå noen avtale om salg. Fakturaene ble benyttet som legitimasjon for fradragsføring av inngående avgift uten noen tilsvarende innbetaling fra fakturautsteder, jf. Ot.prp. nr. 28 (1992-93). Det er imidlertid noe usikkert hvorvidt lovendringen var ment å endre praksis mht. å forkuddsfakturere løpende abonnementsytelser, som for eksempel telefon, tidsskrifter, strøm og lignende.

Abonnementsytelser

Det antas etter dette at forskuddsfakturering som hovedregel ikke kan tillates, men med unntak for tilfeller der det mottas betaling for fremtidige abonnementsytelser mv.

Bygg- og anleggsarbeider

Videre gir forskrift nr 62 i § 2 adgang til å avgiftsberegne forskott eller delbetalinger for bygge- og anleggsarbeider i den avgiftstermin avdragsnota er utstedt. Denne bestemmelsen forutsetter imidlertid at det i bygget eller anlegget er innføyet arbeid og materialer tilsvarende det utfakturerte beløp.

Oppsummering

Gjeldende rett for de som benytter gammel regnskapslov vil etter dette være at leveringstidspunktet i prinsippet skal legges til grunn for periodisering, men at fakturatidspunktet fortsatt kan legges til grunn dersom det foretas utfakturering senest 30 dager etter levering. Forskuddsfakturering kan, med unntak av tilfeller hvor løpende abonnementer mv forskuddsbetales, ikke finne sted.

Suksessive ytelser

Det følger av regnskapsprinsippet/realisasjonsprinsippet at inntektsføring i prinsippet skal skje etter hvert som varene leveres og tjenestene utføres.

Det antas å være vanskelig å anvende dette prinsippet fullt ut ved levering av tjenester, da leveringen gjerne skjer suksessivt, f. eks advokatjenester. Det kan neppe kreves at avgiftspliktige skal foreta utfakturering time for time. Det må imidlertid kunne stilles krav om at det pr 2 mnd foretas avgiftsberegning og utfakturering av de tjenester som er utført i perioden (terminen), med forbehold om mulig "utsettelse" som følge av "30-dagers regelen" (jf. kommentarene ovenfor). Dersom det er inngått avtale om fast pris ("anbud"), må det foretas en vurdering av utført arbeid i forhold til avtalt pris/fullføringsgrad.

Betingede ytelser

Enkelte tjenesteleveranser utløser ikke krav til vederlag før en bestemt hendelse inntreffer. Inntekten vil i slike tilfeller ikke bli ansett som opptjent før hendelsen har inntrådt.

Problemstillinger i forhold til “nye avgiftspliktige”

Anbudsarbeid

Det er vanlig at f.eks. revisjonshonorarer fastsettes ved anbud og at krav om vederlag fremsettes etter årsoppgjøret. Tjenesten blir i slike tilfeller regelmessig utført i tidligere terminer enn da krav om vederlag blir framsatt. Også for slike oppdrag gjelder hovedregelen om avgiftsberegning/utfakturering etter hvert som arbeidet utføres.

Man vil da stå overfor det problem at avgiftspliktige ved utfakturering av medgåtte timer ikke vil ha full oversikt over hvor mange timer som vil gå med til sammen på anbudet. Man må forsøke å tilpasse utfaktureringen av timer til anbudets størrelse. Det må således foretas en vurdering av hvordan arbeidet ligger an i forhold til anbudet. Dersom det for eksempel er utført mer arbeid enn de forutsetningene som ligger til grunn for anbudet, skal utfaktureringen reduseres tilsvarende.

Usikre inntekter

Det følger av regnskapsprinsippet og realisasjonsprinsippet at inntekt fra salg av tjenester er opptjent på det tidspunkt krav på vederlag oppstår.

I noen tilfeller vil krav på vederlag avhenge av en hendelse/betingelse. Inntekten vil i slike tilfeller ikke være opptjent før hendelsen/betingelsen inntreffer/oppfylles. Dette vil være aktuelt hos meglere. Det legges derfor til grunn at meglers provisjon ved salg av fast eiendom først er opptjent når “handel har kommet i stand”, dvs. på aksepttidspunktet. Først da vil krav på vederlag kunne fremsettes og avgiftsberegning kunne foretas.

I forbindelse med innføring av merverdiavgift på tjenester per 1. juli, har Finansdepartementet uttalt at dette prinsippet skal legges til grunn ved overgangen.

Meglerens oppgave er å få i stand en handel, og denne oppgaven er utført på aksepttidspunktet, dvs. når krav på vederlag oppstår. Dersom ikke annet er avtalt med kunden, plikter megler å besørge tinglysning, oppgjør etc. i ettertid.

Vi antar at dette arbeidet må anses som pålagt etterarbeid knyttet til hovedytelsen, og at transaksjonen avgiftsmessig anses som gjennomført på aksepttidspunktet (transaksjonstidspunktet).

Aksepttidspunktet vil således være leveringstidspunktet i avgiftsmessig sammenheng.

Noe annet vil gjelde for den del av vederlaget som mottas uavhengig av om eiendommen selges. Dette vederlaget anses opptjent etter hvert som tjenestene ytes.

Inkassobyråder

Noe av det samme vil gjøre seg gjeldende for inkassobyråder. Deler av honoraret kan avhenge av om fordringen blir innfordret. Det er når oppdraget er avsluttet at det er klart hva skyldneren har betalt. Denne delen av vederlaget anses derfor ikke opptjent før det er klart hva skyldneren har betalt.

I en del tilfeller er det krav om fakturering før totalvederlaget er fastsatt. Dersom den avgiftspliktige ikke vil eller kan kreve vederlag for deler av utført arbeid, for eksempel enkelttimer det ikke kreves vederlag for, anses ikke denne andelen som opptjent.

Det er vår oppfatning at den avgiftspliktige må sannsynliggjøre en eventuell utsettelse med inntektsføringen (herunder avgiftsberegningen/utfaktureringen), dvs. dersom ikke all utførte timer utfaktureres.

Vedlegg 3



Skattedirektoratet

Saksbehandler
Gro Qvigstad

Deres dato

Vår dato
14. november 2002

Telefon

Deres referanse

Vår referanse
2001/06379 FN-AV/GQ
742/B

Til fylkesskattkontorene

Merverdiavgift og konkurs

Skattedirektoratet har i en rekke enkeltsaker og forespørsler vurdert ulike avgiftsmessige spørsmål knyttet til konkursboer. For oversiktens skyld gir vi i dette fellesskrivet en samlet oversikt over tidligere uttalelser og besvarelser.

Boets registrering i avgiftsmanntallet

Det følger av merverdiavgiftsloven § 28 annet ledd at dersom en registreringspliktig næringsdrivende kommer under konkursbehandling, skal boet uten hensyn til beløpsgrensen, registreres på eget nummer i avgiftsmanntallet med virkning fra åpningen av bobehandlingen. Et konkursbo er avgiftspliktig for omsetning og uttak etter konkursåpning i den utstrekning dette ville vært avgiftspliktig på debitors hånd, jf. merverdiavgiftsloven § 10 første ledd.

Skattedirektoratet legger til grunn at konkursboet skal registreres selv om boet ikke har egen avgiftspliktig omsetning og uttak. Boet vil også kunne registreres i de tilfeller debitor drev avgiftspliktig virksomhet, men uriktig har unnlatt å la seg registrere. I et slikt tilfelle må det imidlertid kunne kreves at boet fremlegger tilfredsstillende dokumentasjon på at debitor faktisk oppfylte vilkårene for registrering, blant annet at det ble drevet virksomhet som næring.

Boets fradragsrett for inngående merverdiavgift

Et registrert konkursbo vil etter de alminnelige regler ha fradragsrett for inngående avgift på utgifter knyttet til boets avgiftspliktige omsetning og uttak og på utgifter knyttet til avviklingen av boet, for eksempel merverdiavgift beregnet av bostyrerens honorar. Denne fradragsretten er ikke betinget av at boet selv har avgiftspliktig omsetning eller uttak.

Et konkursbo vil ikke ha fradragsrett for anskaffelser til bruk ved salg av varer som har vært til bruk av debitor privat eller i virksomhet utenfor avgiftsområdet. For eksempel vil merverdiavgift på honorar til eiendomsmeidler for salg av privatbolig ikke være fradragsberettiget. Dette følger av den alminnelige bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 21. Det vil måtte foretas en fordeling av inngående avgift av fellesanskaffelser, eksempelvis meglers honorar for salg av lokaler som har vært benyttet under ett i avgiftspliktig virksomhet og i virksomhet utenfor avgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 23.

Postadresse
Postboks 6300, Etterstad
0603 Oslo

Kontoradresse
Fredrik Selmersvei 4
Org. nr: 974761075

Sentraburo
12 97 70 00
Telefaks
12 97 71 08

Boets oppgaveplikt

Et konkursbo trer inn i debitors rettigheter og plikter etter merverdiavgiftsloven. Boets omsetning anses å være en direkte fortsettelse av debitors næringsvirksomhet. Selv om det ikke skjer en ren identifikasjon mellom debitor og konkursboet (boet er et eget rettssubjekt og skal registreres på eget registreringsnummer), antar Skattedirektoratet at boet må kunne levere *årsterminoppgave* om vilkårene for øvrig er til stede. Det vises også til forarbeidene til lovendringen, blant annet Dok. nr. 8:99 (2000-2001) og Innst.O. nr. 105 (2000-2001) der det forutsettes at ordningen skal komme mindre virksomheter til gode. I forslag til lovt tekst i Dok. nr. 8:99 (2000-2001) er også begrepet "mindre virksomheter" benyttet.

Avgiftspliktige som er innvilget årsterminoppgave og hvis virksomhet opphører i løpet av kalenderåret, skal gi melding om dette til fylkesskattkontoret, jf. merverdiavgiftsloven § 27 første ledd. Det følger av merverdiavgiftsloven § 33 første ledd at oppgaven i et slikt tilfelle må være kommet frem til avgiftsmyndigheten innen en måned og ti dager fra tidspunktet for virksomhetens opphør. Dette gjelder også et konkursbo som er innvilget årsterminoppgave og som avslutter bobehandlingen i løpet av terminen.

Skulle boet ønske, eventuelt være pliktig til, å levere ordinære to-måneders oppgaver, minner vi om at fylkesskattkontorene med hjemmel i § 33 annet ledd kan gi oppgavefritak om boet i én eller flere terminer ikke har omsetning.

Abandonering mv.

Når et bo opphever konkursbeslaget i eiendeler og eiendelene stilles til debitors rådighet, *abandonering*, skjer det ingen omsetning fra boet til debitor. Debitors senere omsetning, også til panthaver, utløser derimot avgiftsplikt på debitors hånd. Hvis boet overdrar eiendomsretten til pantet til panthaver mot hel eller delvis nedskrivning av kravet i boet, "uegentlig abandonering", skjer det en avgiftspliktig omsetning fra boet til panthaver. Det har vært hevdet at etter lovreguleringen av realisasjonsformen "uegentlig abandonering", jf. konkursloven § 117 c, vil overføring av aktiva til panthaver i samsvar med denne bestemmelsen ikke utløse avgiftsplikt. Etter Skattedirektoratets oppfatning medfører dette ikke riktighet. Etter konkursloven § 117 c kan bostyrer på visse vilkår overføre pantsatte eiendeler til panthaver. Overføringen skal skje til antatt verdi på overføringstidspunktet. Denne verdien skal legges til grunn for beregning av panthavers krav på dividende og for avregning av debitors gjeld til panthaveren. En slik overføring av eiendomsretten til panthaver av pantsatte eiendeler mot nedskrivning av gjeld, må anses som avgiftspliktig omsetning fra boet til panthaver.

Panthaver som realiserer pantsatt aktiva i eget navn før eller etter konkursåpning (for eksempel som kommisjonær eller som eier etter å ha overtatt varene mot å nedskrive pantegjelden), vil være avgiftspliktig for omsetningen om han er registrert i avgiftsmanntallet. Er panthaver ikke registrert (for eksempel en bank), vil avgjørelsen måtte bero på en konkret vurdering. Etter fast praksis vil enkeltstående og mer tilfeldige salg av varer ikke medføre registrerings- eller avgiftsplikt for panthaver.

Boet eller debitors omsetning

Merverdiavgiftskrav som oppstår ved boets fortsettelse av debitors næring vil være massekrav, det vil si kravet dekkes før det går noe til dividendefordringene.

Dersom et bo, på vegne av debitor, utsteder faktura for et varesalg som skjedde før konkursåpning, anses dette ikke som boets omsetning. Statens krav på merverdiavgift av salget må derfor meldes i boet på vanlig måte (dividendekrav). Ved slik fakturering på vegne av debitor, må det organisasjonsnummer som debitor hadde før konkursåpning angis på fakturaen.

Har det skjedd en deloppgjørelse av inngått kontrakt (delvis leveranse/delvis betaling) før konkursåpning og boet trer inn i kontrakten, vil sluttoppgjørelsen av kontrakten anses som boets omsetning (delvis inntreden). Omsetningen skal innberettes på boets organisasjonsnummer og statens krav på merverdiavgift av «rest»leveransen skal dekkes som et massekrav.

Et konkursbo som trer inn i debitors kontrakt om oppføring av et anlegg, vil, om det ikke trefter avtale med byggherre om noe annet, ofte måtte påta seg masseansvar overfor byggherre, også for den del av kontrakten som allerede er oppfylt/levert. Skattedirektoratet antar at om debitor har foretatt delvis levering og fakturering før konkursåpning, vil staten kun ha et dividendekrav for merverdiavgiften på disse leveransene. Foretar boet deretter en sluttoppgjørelse, vil fakturert merverdiavgift være et massekrav. Har debitor utført en del arbeid før konkursåpning, mens det etter kontrakten ikke anses levert, for eksempel ved såkalt "complete contract", og boet trer inn i kontrakten, vil merverdiavgift av hele kontraktssummen være et massekrav.

Bostyrers godtgjørelse - beregningsgrunnlaget for merverdiavgift

Det følger av merverdiavgiftsloven § 18 annet ledd nr. 1 at alle omkostninger bostyrer har for å kunne utføre sine oppgaver skal med i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift. Dette vil gjelde selv om faktura stiles til og betales av boet. Det er imidlertid i praksis blitt godtatt at utgifter til kost og overnatting ikke tas med i tjenesteyters (bostyrers) beregningsgrunnlaget i de tilfeller kjøperen (boet) bestiller og betaler reise- og hotellovernatting, kjøperen (boet) fremstår som avtalepart overfor transport-/overnattingsbedriften og faktura utstedes til kjøper (boet).

Skattedirektoratet antar at bostyrers utgift til forsikring som han plikter å tegne etter konkursloven § 87 (sikkerhetsstillelse for mulig ansvar som bostyrer) må anses som en omkostning som skal medtas i beregningsgrunnlaget. Utgiften anses som en omkostning ved utførelsen av bostyreroppgavet. Avtalen er inngått mellom bostyrer og forsikringselskapet og bostyrer er ansvarlig for innbetaling av premien overfor selskapet. At forsikringspremien er ansett som en boomkostning endrer ikke dette.

Utgifter som en bostyrer påtar seg for boet og som ikke kan anses som omkostninger i forbindelse med utførelsen av oppdraget – *rene utlegg*, skal ikke medtas i avgiftsgrunnlaget. Dette vil blant annet gjelde i de tilfeller boet er betalingspliktig overfor tredjemann. Det er en forutsetning at bostyrer bare oppkrever det utlagte beløp av boet uten påslag og at utlegget regnskapsføres som utlegg og ikke omsetning.

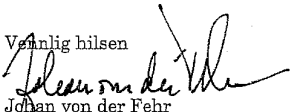
Godtgjørelse til bostyrer - periodisering

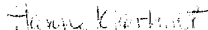
Bostyrer skal fakturere sine honorar med merverdiavgift. Som det fremgår av vårt fellesskriv til fylkesskattedekontorene datert 29. juni 2001 og 13. mars 2002, vil tjenester som har form av løpende levering som hovedregel anses levert etter hvert som de utføres.

Godtgjørelse/honorar til bostyrer fastsettes av skifteretten ved boets avslutning, jf. konkursloven § 157. Godtgjørelsen fastsettes ved skjønn og skifteretten godkjenner ikke alltid det beløp som er foreslått av bostyrer. I større boer kan det utbetales forskudd på honorar. Slike forskudd krever skifterettens samtykke og praksis for når det utbetales a konto beløp varierer. Oslo skifterett har for eksempel uttalt at a konto honorar normalt bare vil godkjennes når betydelige honorarkrav er akkumulert, og da en gang per år med minimum opparbeidet honorar på kr. 50 000.

Skattedirektoratet har for disse tilfellene uttalt at merverdiavgiften inntil videre kan periodiseres til det tidspunkt oppgaven godkjennes.

Vennlig hilsen


Johan von der Fehr
avdelingsdirektør
Avdeling næring


Hanne Kjørholt

Vedlegg 4

Forskrift (Nr. 24) vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet m.v.

Fastsatt av Finansdepartementet 23. februar 1970 med hjemmel i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 16 siste ledd litra a, jfr. første ledd nr. 1 litra a, c, d og nr. 2, samt § 22 annet ledd og § 75. Endret 26. april 1971, 13 april 1972, 21 januar, 15. feb. og 1. juli 1974, 11 juli 1975, 28 mai 1976, 4. mars, 30 sept. 1980, 24. mars 1982 nr. 579, 17. mars 1983 nr. 646, 8. juli 1983 nr. 1240, 16. desember 1983 nr. 1928, 23. desember 1983 nr. 1958, 15. mars 1985 nr. 663, 17. april 1986 nr. 928, 23. mars 1987 nr. 188, 21. august 1989 nr 811, 12. september 1989 nr 935, 7. november 1995 nr. 878, 16 feb 1999 nr. 216, 15 juni 2001 nr. 685, 30 sep 2002 nr. 1046.

Kap. 1. Omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet, på Svalbard og Jan Mayen og for utenlandske skip og luftfartøyer.

§ 1. På vilkår som nevnt i § 2 skal registrert næringsdrivende ikke betale merverdiavgift av salg av varer til utlandet, Svalbard og Jan Mayen og til bruk for utenlandske skip og luftfartøyer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 17, første ledd nr. 1 litra a-c.

Likestilt med salg til utlandet anses

- a) (Opphevet ved res. 17 mars 1983 nr. 646)
- b) salg av varer som gavesendinger til mottaker bosatt i utlandet eller som har opphold på Svalbard eller Jan Mayen,
- c) levering av reklame- og propagandamateriell som den registrerte næringsdrivende sender direkte til utlandet for norsk oppdragsgiver.

Reklamepublikasjoner trykt på fremmede språk og reklamefilmer med utenlandsk tale som er bestemt for bruk i utlandet, er på nærmere vilkår som fastsettes av Skattedirektoratet unntatt fra avgiftsplikt selv om de leveres fra trykkeriet/reklamefilmprodusentene til oppdragsgiver i Norge.

§ 2. Vilkåret for avgiftsfritaket i § 1, første ledd, er ved salg av varer til bruk for utenlandske skip og luftfartøyer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 17, første ledd nr. 1, litra a-c, at varene leveres til vedkommende utenlandske

skip eller luftfartøy. For øvrig er vilkåret for avgiftsfritaket i § 1, første ledd, at varene utekspederes gjennom tollvesenet dersom ikke annet er bestemt.

Vilkåret for avgiftsfritaket i § 1, annet ledd, er at varene blir utekspedert gjennom tollvesenet av selger.

Ved avgiftsfritt salg etter § 1 første og annet ledd kan selgeren ved forsendelse til utlandet nytte postkvitteringsbok som legitimasjon for utførselen når det ikke pliktes lagt fram utfylt utførselsdeklarasjon for tollvesenet.

Skattedirektoratet kan fastsette nærmere regler om legitimasjon av det avgiftsfrie salg.

§ 3. Dersom en vare er videresolgt til utlandet av registrert norsk kjøper før denne har fått varen levert, kan vareleverandøren levere varen avgiftsfritt forutsatt at varen utekspederes direkte gjennom tollvesenet.

Skattedirektoratet kan fastsette nærmere regler om legitimasjon av det avgiftsfrie salg.

§ 4. I transitthall ved lufthavn skal det ikke betales merverdiavgift ved salg av

1. alkoholholdige drikkevarer, tobakkvarer, sjokolade- og sukkervarer, parfymer, kosmetikk og toalettpreparater,
2. andre varer til person bosatt i andre land enn Danmark, Finland, Norge eller Sverige.

Skattedirektoratet kan fastsette nærmere regler om legitimasjon av det avgiftsfrie salg (se forskrift nr. 35)¹.

¹ Nr. 35 i Finansdepartementets egen forskriftssamling

§ 5. Registrert næringsdrivende kan uten hinder av bestemmelsen i § 22, første ledd, i merverdiavgiftsloven kreve fradrag for inngående avgift på varer som skal brukes til gaver til utlandet og til utdeling i reklameøyemed i utlandet. Det skal heller ikke svares avgift som ved uttak etter merverdiavgiftsloven § 14, annet ledd, for varer som nevnt.

Skattedirektoratet kan fastsette nærmere regler om legitimasjon.

Merknader til § 5.

Etter merverdiavgiftslovens § 22, første ledd nr. 3 omfatter retten til fradrag ikke inngående avgift på varer og tjenester som anskaffes utelukkende til

bruk som nevnt i merverdiavgiftsloven § 14, annet ledd, med en tilsvarende plikt etter sistnevnte bestemmelse til å svare avgift som ved uttak hvis nevnt fradragsrett ikke er avskåret.

For at registrerte næringsdrivende ikke skal bli belastet med avgift på varer som nyttes til gaver til utlandet og til utdeling i reklameøyemed i utlandet, bestemmer forskriftenes § 5 at fradrag kan kreves uten hinder av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 22, første ledd og at det heller ikke skal svares avgift som ved uttak.

⁰ Endret ved forskrift 30 sep 2002 nr. 1046 (i kraft 1 okt 2002).

§ 6. Avgiftsfritaket i § 1, første ledd, omfatter ikke levering til skip og luftfartøy i passasjertrafikk mellom Norge og Danmark, Sverige eller Finland av varer for salg til passasjerer fra kiosk eller lignende utsalgssted ombord. Dette gjelder ikke alkoholholdige drikkevarer, tobakkvarer, sjokolade- og sukkervarer, parfymen, kosmetikk og toalettpreparater i den utstrekning og på de vilkår slike varer kan utleveres gjennom tollvesenet i ubeskattet stand.

§ 7. Avgiftsfritaket i § 1, første ledd, gjelder ikke salg til skip som ligger i opplag i norsk farvann, av proviant og andre varer som forbrukes i opplagstiden.

§ 8. Registrert næringsdrivende skal ikke betale avgift av omsetning av tjenester som helt ut er til bruk i utlandet, på Svalbard og Jan Mayen, eller for utenlandske skip og luftfartøyer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 17, første ledd nr. 1 litra a-c. Det skal heller ikke betales avgift ved omsetning av tjenester som kan fjernleveres l når mottaker av tjenesten er næringsdrivende hjemmehørende i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen eller offentlig virksomhet i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen. Ved omsetning av tjenester som kan fjernleveres til andre hjemmehørende i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen gjelder bestemmelsen i første punktum.

Vilkåret for avgiftsfritaket etter første ledd første punktum er at tjenesten

- a) utføres i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen, for utenlandske skip eller luftfartøyer som nevnt i første ledd, eller
- b) utføres her i landet for oppdragsgiver bosatt i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen.

For tjeneste som nevnt under annet ledd litra b og som gjelder arbeid på vare, er det dessuten et vilkår for avgiftsfritaket at den næringsdrivende utekspederer varen gjennom tollvesenet dersom ikke annet er bestemt.

Skattedirektoratet kan fastsette nærmere regler for legitimasjon av den avgiftsfrie omsetning.

⁰ Endret ved forskrifter 7 nov 1995 nr 878, 15 juni 2001 nr. 685 (i kraft 1 juli 2001).

¹ Se forskrift (Nr. 121) av 15. juni 2001 nr. 684 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet.

Kap. 2. Omsetning av varer og tjenester til bruk for skip og luftfartøyer i utenriks fart.

§ 9. På vilkår som nevnt i § 11 skal registrert næringsdrivende ikke betale merverdiavgift av salg av varer til bruk for skip over 15 meter største lengde og luftfartøyer i utenriks fart når de frakter last eller mot vederlag befordrer passasjerer.

Som skip i utenriks fart regnes skip som regelmessig går mellom utenlandske havner eller mellom norsk havn og havn i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen. Tilsvarende gjelder for luftfartøy.

Avgiftsfritaket i første ledd gjelder også varer til værskip og til skip som driver pelagisk hvalfangst i Sydhavet.

Avgiftsfritaket i første ledd gjelder videre proviant og forbruksvarer for den enkelte tur til skip over 15 meter største lengde som i innenriks fart frakter last eller mot vederlag befordrer passasjerer, når det utklarerer til havn i utlandet på Svalbard eller Jan Mayen. Tilsvarende gjelder under samme betingelser varer til bergings- og slepefartøy over 15 meter største lengde, marinefartøyer og skoleskip og luftfartøyer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 17, første ledd, nr. 1, bokstav c.

§ 10. For skip som befinner seg i utlandet gjelder avgiftsfritaket i § 9, første ledd, også varer til personlig bruk for mannskapet og alle varer til slappkisten.

For levering av varer til slappkisten på skip som ligger i norsk havn, gjelder avgiftsfritaket bare varer som av tollvesenet kan utleveres toll- og avgiftsfritt.

§ 11. Vilkåret for avgiftsfritaket i § 9 er at varene leveres til vedkommende skip eller luftfartøy, eller om fartøyet befinner seg i utlandet, at varene utekspederes gjennom tollvesenet.

Vilkåret for avgiftsfritaket i § 10, første ledd, er at varene av selgeren utekspederes gjennom tollvesenet.

Vilkåret for avgiftsfritaket i § 10, annet ledd, er at selgeren utekspederer varene gjennom tollvesenet som skattegodtgjørelsesvarer.

Skattedirektoratet kan fastsette nærmere regler om legitimasjon av det avgiftsfrie salg.

§ 12. Avgiftsfritaket i § 9, første ledd, omfatter ikke levering til skip og luftfartøy i passasjertrafikk mellom Norge og Danmark, Sverige eller Finland av varer for salg til passasjerer fra kiosk eller lignende utsalgssted ombord. Dette gjelder ikke alkoholholdige drikkevarer, tobakkvarer, sjokolade- og sukkervarer, parfymen, kosmetikk og toalettpreparater i den utstrekning og på de vilkår slike varer kan utleveres gjennom tollvesenet i ubeskattet stand.

§ 13. Avgiftsfritaket i § 9, første ledd, gjelder ikke salg til skip som ligger i opplag i norsk farvann, av proviant og andre varer som forbrukes i opplagstiden.

§ 14. Avgiftsfritaket i § 9, første ledd, gjelder ikke levering av varer til rederi eller flyselskap her i landet.

På nærmere vilkår som fastsettes av Skattedirektoratet kan registrert rederi eller flyselskap uten hinder av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 22, første ledd, kreve fradrag for inngående avgift på varer til bruk som nevnt i § 9, første ledd. Rederi eller flyselskap som ikke er registrert i fylkesskattesjefens avgiftsmanntall kan på vilkår som fastsettes av Skattedirektoratet kreve inngående avgift tilbakebetalt.

Merknader til § 14.

Etter forskriften § 14 gjelder ikke avgiftsfritaket for skip- og luftfartøyer i utenriksfart ved levering av varer til rederi eller flyselskap her i landet. I paragrafens annet ledd er tatt inn en bestemmelse som uten hinder av merverdiavgiftsloven § 22, første ledd gir rett til fradrag for inngående avgift på varer til bruk som nevnt i forskriften § 9, første ledd.

⁰ Endret ved forskrift 30 sep 2002 nr. 1046 (i kraft 1 okt 2002).

§ 15. Registrert næringsdrivende skal ikke betale merverdiavgift av omsetning av tjenester til bruk for skip og luftfartøyer som nevnt i § 9, første ledd, annet ledd og tredje ledd dersom tjenesten gjelder

- a) arbeid på fartøyet eller fartøyets varige driftsutstyr,
- b) sleping av fartøyet,
- c) utleie av varig driftsutstyr som leveres til fartøyet.

Det skal heller ikke betales merverdiavgift av formidlingsgodtgjørelse som betales av norsk reder for reisebefraktning av skip i utenriks fart eller for befraktning av last med skip i utenriks fart.

Kap. 3. Tilbakeføring av merverdiavgift ved turistsalg m.v.

§ 16. Selgeren kan på vilkår som nevnt i §§ 17-19 tilbakeføre merverdiavgift som er beregnet ved salg av varer til person bosatt i utlandet når varene tas med som reisegods. Det samme gjelder ved salg av varer til person som har opphold på Svalbard eller Jan Mayen.

§ 17. Ved salg av varer til person bosatt i Danmark, Finland eller Sverige kan selgeren tilbakeføre merverdiavgiften når det gjennom regnskapet legitimeres at varen i umiddelbar tilslutning til salget er blitt innført av kjøperen i hjemlandet og at merverdiavgift eller tilsvarende alminnelig omsetningsavgift er oppkrevd ved innførselen.

§ 18. Ved salg av vare til person bosatt i andre land enn Danmark, Finland eller Sverige kan selgeren tilbakeføre merverdiavgiften når det gjennom regnskapet legitimeres at varen er ført ut av kjøperen innen en måned fra leveringen. Det samme gjelder ved salg av varer til person som har opphold på Svalbard eller Jan Mayen.

§ 19. Den enkelte vares salgspris må være minst kr. 1.000 eksklusive avgiften ved salg til person bosatt i Danmark, Finland eller Sverige. Det samme gjelder ved salg til person som har opphold på Svalbard eller Jan Mayen. Som en vare anses også en gruppe varer som normalt utgjør en vareenhet.

Ved salg til person bosatt i andre land er det tilstrekkelig at det enkelte fakturabeløp er minst kr 250 eksklusive avgiften.

Skattedirektoratet kan fastsette nærmere regler om legitimasjon som vilkår for tilbakeføring av merverdiavgift.

§ 19a. (Opphevet ved forskrift 16 feb 1999 nr. 216, i kraft 1 mai 1999.)

Kap. 4. Levering av varer til transittlager og frilager.

§ 20. Registrert næringsdrivende skal ikke betale merverdiavgift av salg av varer som han med samtykke fra tollvesenet innlegger på kjøpers transittlager eller frilager.

Skattedirektoratet kan fastsette nærmere regler om legitimasjon av det avgiftsfrie salg.

Vedlegg 5

Forskrift (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet.

Fastsatt av Finansdepartementet 15. juni 2001 med hjemmel i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 65a og § 66.

§ 1. Avgiftsplikt ved kjøp av tjenester fra utlandet

Det skal betales merverdiavgift etter denne forskriften av tjenester som kjøpes fra utlandet, og som er avgiftspliktig ved innenlands omsetning.

Avgiftsplikten gjelder når tjenesten leveres til mottaker som er næringsdrivende hjemmehørende i Norge eller til stat, kommune og institusjon som eies eller drives av stat eller kommune i Norge. Med mindre det dokumenteres at tjenesten er avgiftsberegnet i utlandet, gjelder avgiftsplikten også når tjenesten leveres til mottaker i utlandet hvis tjenesten er til bruk i Norge av noen som nevnt i foregående punktum.

Bestemmelsen i første ledd gjelder kun tjenester som kan fjernleveres. Med dette menes tilfeller hvor utførelsen eller leveringingen av tjenesten etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted.

§ 2. Hvem skal beregne avgiften (betalingspliktige)

Avgift skal beregnes og betales av mottaker som er omfattet av § 1.

Mottaker som ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal ikke beregne og betale avgift når avgiftsbeløp for en termin er mindre enn 500 kroner.

§ 3. Grunnlaget for beregning av avgiften

Avgift skal beregnes av vederlaget for tjenesten, jf. lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift kap. V.

Vederlag som er angitt i utenlandsk valuta omregnes til norske kroner ut fra omregningskursen på leveringstidspunktet fastsatt i henhold til forskrift av 3. desember 1980 nr. 4917 om fastsettelse av varens tollverdi § 10.

§ 4. Innberetning og betaling av avgiften mv.

Betalingspliktig mottaker som ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal innberette avgift etter denne forskrift på særskilt omsetningsoppgave fastsatt av avgiftsmyndighetene. Oppgaveterminen er 3 måneder og følger kvartalsvis. Oppgave leveres ikke for terminer hvor det ikke påløper pliktig avgift. Bestemmelsene i merverdiavgiftsloven gjelder for øvrig så langt de passer.

Betalingspliktig mottaker som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal innberette avgift etter denne forskrift som utgående avgift på oppgaven som omhandlet i merverdiavgiftsloven § 29.

§ 5. Ikrafttredelse

Denne forskriften gjelder fra 1. juli 2001.

Vedlegg 6

Forskrift om periodisering av merverdiavgift på vederlag fra det offentlige mv.

UTKAST

Forskrift om periodisering av merverdiavgift på vederlag fra det offentlige mv.

Fastsatt av Finansdepartementet ddmåå med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 32 første ledd

I

§ 1

Denne forskriften gjelder for næringsdrivende som benytter bestemmelsene om bokføring i regnskapsloven av 1977 med tilhørende forskrifter, jf. regnskapsloven av 1998 § 9-2, og næringsdrivende som benytter bestemmelsene om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i regnskapsloven av 1998 kapittel 2.

§ 2

Alternativ 1

Når det konkrete vederlaget for en transaksjon fastsettes og betales av offentlig myndighet med hjemmel i lov eller forskrift, skal beløp som nevnt i merverdiavgiftsloven § 29 tas med i omsetningsoppgaven for den terminen vederlaget fastsettes. Det samme gjelder for vederlag fastsatt med hjemmel i konkursloven §§ 157 og 158 og for vederlag til bobestyrer, borevisor og skifteforvalter etter skifteloven § 91 bokstavene d og f jf. § 35.

Dersom det mottas forskudd, skal beløpene tas med i omsetningsoppgaven for den terminen forskuddet er mottatt.

Alternativ 2

Når vederlag fastsettes etter bestemmelsene i

- straffeprosessloven § 78 første ledd,
- forskrift om salær fra det offentlige til advokater mv.,
- forskrift om salær fra det offentlige til advokater m.fl. etter faste satser (stykkprissatser) ved fritt rettsråd og i straffesaker eller
- konkursloven §§ 157 og 158

skal beløp som nevnt i merverdiavgiftsloven § 29 tas med i omsetningsoppgaven for den terminen vederlaget er fastsatt. Det samme gjelder for vederlag til bobestyrer, boretvisor og skifteforvalter etter skifteloven § 91 bokstavene d og f jf. § 35.

Dersom det mottas forskudd, skal beløpene tas med i omsetningsoppgaven for den termin forskuddet er mottatt.

§ 3

Salgsdokument utstedes på det tidspunktet vederlaget blir fastsatt. Dersom det mottas forskudd, utstedes salgsdokument for dette på det tidspunktet forskuddet mottas.

II

Denne forskriften trer i kraft fra og med ddmåå.

Esset Grafisk AS, Oslo
ISBN 82-7235-072-6