

Fjernleverbare tjenester – advokater

Advokattjenester er i utgangspunktet fjernleverbare, men ved prosessoppdrag for norske domstoler, vil det imidlertid ikke lenger være tale om en fjernleverbar advokattjeneste. Prosessoppdraget gjør at en i utgangspunktet fjernleverbar advokattjeneste endrer karakter.



I hvilken utstrekning advokaters tjenester knyttet til prosessoppdrag for norske domstoler er fjernleverbare tjenester, er et tema som verserer for retten.

Innledning

Begrepet fjernleverbare tjenester har betydning i flere relasjoner. Dersom en tjeneste kan fjernleveres og mottaker av tjenesten er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, skal registrert næringsdrivende ikke beregne merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 6–22 annet ledd.

Det skal videre betales merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 3–30 første ledd av fjernleverbare tjenester som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet, og som er avgiftspliktig ved innenlands omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 3–30 annet ledd.

Det vil derfor være avgjørende å bestemme begrepets nærmere innhold i forhold til en rekke tjenester. Jeg skal i det følgende se nærmere på begrepet i forhold til advokattjenester.

Fjernleverbare tjenester

Utgangspunkt

Hovedregelen etter mval. § 3–1 er at alle tjenester utført i Norge er avgiftspliktige, hvis de ikke eksplisitt er unntatt etter mval. kap. 3 flg., eller fritatt etter mval. kap. 6 flg.

Etter merverdiavgiftsloven § 6–22 er omsetning av tjenester til utlandet fritatt fra merverdiavgift.

Fritaket er nærmere regulert i annet ledd, «Omsetning av fjernleverbare tjenester er fritatt for merverdiavgift når mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet.»

Uttrykket «kan fjernleveres» er nærmere definert i mval. § 1–3 bokstav i «fjernleverbare tjenester: tjenester der utførelsen eller leveringingen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted».

Definisjonen var tidligere i forskrift av 15. juni 2001 (nr. 121).

Det er således to vilkår som oppstilles for at nevnte fritak skal gjelde:

- Tjenesten kan fjernleveres
- Tjenesten må omsettes til næringsdrivende hjemmehørende i utlandet.

Historikk

Merverdiavgiftsreformen 2001 innførte merverdiavgift på immaterielle tjenester, herunder tjenester fra advokat og revisor, regnskapstjenester, installering og testing av datasystemer mv., som etter Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) punkt 8.2.3 er tjenester som generelt «etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted.»

Kategorien «tjenester som kan fjernleveres» var en oversettelse av OECDs «services capable of supply from a remote location», som igjen var ekvivalent til EUs «Intangible services».

I Finansdepartementets merknader til tidligere forskrift nr. 121 heter det blant annet at et alternativ til å benytte uttrykket «tjenester som kan fjernleveres» kunne vært å benytte uttrykket «immaterielle tjenester» for å angi hvilke tjenester som skal omfattes av avgiftsplikten etter forskriften.

Hensikten bak begrepsbruken var å angi en kategori tjenester hvor man internasjonalt skal anse leveringsstedet for å være i oppdragsgiverens hjemland, ved business to business (B2B)-levering. Forskrift nr. 24 § 8 fikk som følge av dette et nytt fjerde ledd, og det ble gitt en ny korresponderende forskrift nr. 121, som i likhet med systemet i sammenlignbare land skulle fange opp merverdiavgiften på mottakerens hånd, når den næringsdrivende eller offentlig mottaker anskaffer immaterielle tjenester.

Forskrift nr. 24 § 8 nytt 4. ledd fikk 1.7.2001 følgende ordlyd for B2B levering:

«Det skal heller ikke betales avgift ved omsetning av tjenester som kan fjernleveres når mottaker av tjenesten er næringsdrivende hjemmehørende i utlandet, på Svalbard, Jan Mayen eller offentlig virksomhet i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen».

For levering av «tjenester som kan fjernleveres» som er «business to consumer» var gjeldende rett uomtvistelig, forskrift nr. 24 § 8 første ledd som lød:

«Registrert næringsdrivende skal ikke betale avgift av omsetning av tjenester som helt ut er til bruk i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen».

Avgift

Nærmere om «fjernleverbar tjeneste»

I pkt. 8 i OECDs retningslinjer er det i første setning sagt at tjenester som ikke er fjernleverbare, ikke faller inn under retningslinjene, og ifølge andre setning gjelder det samme når «the place of consumption may be readily ascertained» og «when the place of consumption can more appropriately be determined by reference to a particular criterion», som tilsvarende mval. § 1–3 bokstav 1.

Uttrykket tjenester som «kan fjernleveres» stammer som nevnt fra det engelske uttrykket «services capable of delivery from a remote location». Det er verdt å merke seg at avgiftsplikten gjelder «fjernleverbare» tjenester, dvs. tjenester som kan fjernleveres, i motsetning til tjenester som faktisk blir fjernlevert. Det er altså tjenestens karakter som er det avgjørende.

Forarbeider

Ved tolkningen av hva som ligger i begrepet «kan fjernleveres», er det også belysende å se hva som fremgår av forarbeidene til merverdiavgiftsreformen Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) side 152 under avsnitt 8.2 Tjenester over landegrensene (internasjonale tjenester): (Mine understrekinger).

«For en rekke tjenester som leveres fra utenlandsk selger til norsk kunde eller for tjenester som leveres fra norsk selger til utenlandsk kunde (internasjonale tjenester), har det imidlertid etter gjeldende rett vært problematisk å fastslå om tjenesten skal avgiftsbelegges i Norge. Dette gjelder særlig tjenester som ikke er knyttet til identifiserbare kriterier for hvor de ytes. Det er for eksempel etter gjeldende regelverk lite tydelig at en frisørtjeneste som ytes i Norge skal avgiftsbelegges her, uansett om kunden er norsk eller utenlandsk. Heller ikke for tjenester direkte knyttet til arbeid på fast eiendom er det i utgangspunktet problematisk å fastslå at tjenestene skal avgiftsbelegges der den faste eiendom er beliggende. Håndverkertjenester i sin alminnelighet reiser heller ingen større problemer i denne sammenhengen. For immaterielle tjenesteområder i vid forstand, det vil si tjenesteområder som ikke lar seg knytte til et fast sted for utøvelsen, kan det imidlertid være vanskelig å fastslå klare kriterier for hvor en tjeneste skal avgiftsbelegges når tjenesten ytes over landegrensene.»

Praksis

Tjenester som gjelder programmering og design av software anses som levering av

fjernleverbare tjenester. FIN har i brev av 28.10.2005 uttalt at slike tjenester må anses som fjernleverbare selv om tjenestene av sikkerhetsmessige grunner måtte utføres på et bestemt angitt sted. Det ble lagt til grunn at det vil være avgjørende for om tjenesten kan anses fjernleverbar om tjenesten etter sin art kan knyttes til et bestemt fysisk sted.

I en dom i Rt. 2007 s. 1401 er det slått fast at: «det avgjørende for om forskriften får anvendelse, er om levering eller utførelse ut fra tjenestens karakter er knyttet til et bestemt sted». I neste avsnitt har Høyesterett brukt uttrykket: «tjenester som etter sin art ikke er knyttet til noe bestemt oppfyllelsessted». Følgelig er det arten eller karakteren av den aktuelle tjenesten generelt sett, og ikke den konkrete tjenesten som er bestemmende. Dommen gjaldt konkret utleie av arbeidskraft, som altså måtte anses som en fjernleverbar tjeneste.

Skattedirektoratet har i BFU 88/02 uttalt at datatjenester er å anse som fjernleverbare der det er teknisk mulig å fjernlevere tjenestene.

Salg av telekort er i BFU 84/02 ansett som formidling av forhåndsbetalte telekommunikasjonstjenester mellom utenlandske teleoperatører og kunder i Norge. Det skulle således beregnes og betales avgift av kjøper ved bruk av snudd avregning. Uttalelsen kom før endret regelverk, men er likevel illustrerende.

I Klagenemndssak nr. 5194 var det tale om et selskap i Norge som drev reisebyråvirksomhet og hadde spesialisert seg på flytransport av sjøfolk og offshorepersonell over hele verden. Selskapet kjøpte tjenester vedrørende salg fremstøt og kundepleie på det sted kundene befant seg. Klagenemnda la til grunn at tjenestene var fjernleverbare.

Det er mye som kan tyde på at man i denne saken var i yttergrensene for hva som kunne anses som «kan fjernleveres». Kundene vil i dette tilfellet ha en geografisk forankring på et fysisk sted i utlandet. Tilsvarende gjelder «andre veien», dvs. markedsførings tjenester i Norge for utenlandsk kunde, som er å anse som fjernleverbare. I den utstrekning det foretas utdeling av promoteringsvarer, vil dette etter klagenemndas avgjørelse ikke anses som omfattet av den fjernleverbare leveransen, jf. klagesak 6037, hvor det ble lagt til grunn at vareelementet i markedsførings-tjenesten måtte faktureres med avgift.

Klagesak nr. 5644 kan sies å representere den motsatte ytterlighet. Det var spørsmål om lobbytjenester knyttet til personer/ beslutningstakere i USA som hadde innflytelse på vurderingene i handelskommisjonen, kunne anses som fjernleverbare. SKD la etter en konkret vurdering til grunn at lobbytjenestene ikke var fjernleverbare. Det kan for ordens skyld bemerkes at dette ikke var en sak fra før telegrafens tid.

Advokattjenester

Generelt

Advokattjenester vil i hovedsak være tjenester som kan fjernleveres. Dette er eksplisitt uttalt i Skattedirektoratets brev av 29. mai 2002 til Den norske Advokattforening. Dette er et lite omstridt standpunkt da advokattjenester som hovedregel vil være i tråd med definisjonen på fjernleverbare tjenester i merverdiavgiftsloven § 1–3 bokstav i.

I BFU 95/03 ble det lagt til grunn at en utenlandsk advokats arbeid med innhenting og kontroll av om en utenlandsk lånsøker oppfylte oppdragsgivers lånebetingelser var å anse som fjernleverbare tjenester. SKD var av den oppfatning at det var advokatens konkluderende rapport som utgjorde tjenesten, og at det forhold at advokaten for å oppfylle tjenesten måtte foreta undersøkelser gjennom fysisk oppmøte ved de lokale registrene i utlandet, ikke fratok tjenesten dens karakter av å være fjernleverbar.

Prosessoppdrag for norsk domstol

Selv om advokattjenester generelt er tjenester som kan fjernleveres, vil tjenester knyttet til prosessoppdrag for en domstol i Norge være i en annen stilling. Det vil kunne hevdes at tjenestene da har tilknytning til et bestemt fysisk sted.

Tjenester vedrørende prosessoppdrag må ut fra en ren ordlydstolkning av forskriftene kunne sies å knyttes til et bestemt fysisk sted, nemlig domstolen, jf. forskrift nr. 24 § 8 (4) og forskrift nr. 121 § 1 (1) 3. punktum. En domstol må opplagt kunne sies å være et identifiserbart kriterium som tilhørende tjenester er knyttet til, jf. sitat ovenfor fra Ot.prp.nr. 2 (2000–2001).

Oppsplitting

Advokattjenester må i tilfelle splittes opp i to avgiftsmessige; ikke fjernleverbare tjenester som ytes ved prosessoppdrag for dom-

stol, og fjernleverbare tjenester knyttet til rådgivning/konsulentbistand.

Denne forståelsen av forskrift nr. 24 § 8 (4) er eksplisitt uttalt i to sentrale brev til Advokatforeningen fra Skattedirektoratet og Finansdepartementet, henholdsvis av 29. mai 2002 og 9. oktober 2006.

I brevet fra Skattedirektoratet til Advokatforeningen av 29. mai 2002 skrives det følgende under punkt 5 Fjernleverte tjenester:

«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 levering 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.»

Avgrensningen

Jeg siterer videre følgende fra brev fra Finansdepartementet til Advokatforeningen av 9. oktober 2006:

«Ved vurderingen av om en tjeneste er fjernleverbar, må utgangspunktet tas i definisjonen i forskrift nr. 121 § 1 første ledd tredje punktum. Rådgivningstjenester som advokater yter vil typisk være tjenester som «ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted». En klient i Norge vil like gjerne kunne motta en juridisk vurdering fra et advokatfirma i London som i Oslo. I enkelte tilfeller er imidlertid tjenestene av en slik art at de er knyttet til et bestemt fysisk sted, og et eksempel på dette er rettssaker. Ved en sak for Oslo tingrett må advokaten fysisk møte opp her, og man kan vanskelig si at tjenesten er fjernleverbar.[.....]

Ut fra definisjonen av fjernleverbare tjenester i forskrift nr. 121 anser departementet imidlertid at dagens forståelse slik

denne er redegjort for av direktoratet i brev av 29. mai 2002, er korrekt.»

Finansdepartementet slutter seg her med andre ord til Skattedirektoratets syn i brevet av 29. mai 2002. Det uttales at advokattjenester i utgangspunktet må anses som tjenester som kan fjernleveres, men dette gjelder ikke sakførsel for domstolene eller voldgiftsrett. Utførelsen eller leveringen av tjenesten må i slike tilfeller sies å være knyttet til et bestemt fysisk sted.

Forvaltningens standpunkt i en beslektet sak anskueliggjør at også løsere fysisk tilknytning enn en prosess for en domstol fratar en tjeneste dens karakter av å være fjernleverbar.

I Klagenemndsak 5644 var spørsmålet om advokattjenester som ikke hadde tilknytning til domstolsbehandling, var fjernleverbare. Det var tale om en muntlig høring i Den amerikanske handelskommisjonen i forbindelse med dumpingsaker i USA. SKD la til grunn at advokattjenestene var så knyttet til kommisjonens lokaler i Washington at de ikke kunne anses fjernleverbare.

I samme klagesak var det for øvrig også spørsmål om lobbytjenester, knyttet til personer/beslutningstakere i USA som hadde innflytelse på vurderingene i handelskommisjonen, kunne anses fjernleverbare. SKD la etter en konkret vurdering til grunn at lobbytjenestene ikke var fjernleverbare.

Spesielt når det gjelder lobbytjenester, synes det som om at det er stilt små krav til fysisk tilknytning for å frata tjenestens dens fjernleverbare karakter. Innenfor et intervall synes derfor prosessoppdrag for norske domstoler etter forvaltningspraksis å være «godt innenfor».

Det fremgår av Merverdiavgiftshåndboken 6. utgave 2010 under pkt. 1–3.10 side 49:

Videre er det verdt å legge merke til at avgiftsplikten gjelder «fjernleverbare» tjenester, dvs. tjenester som kan fjernleveres i motsetning til tjenester som faktisk blir fjernlevert. Dersom en og samme tjeneste kan bli levert til mottaker både over avstand og ved direkte levering, vil den være fjernleverbar selv om den rent faktisk ikke blir fjernlevert i det konkrete tilfellet. For eksempel kan en konsulenttjeneste bli levert til mottaker i form av en skriftlig rapport, som enten overgis direkte i posten

eller sendes i elektronisk form. Tjenesten vil i alle disse tilfellene være fjernleverbar. Forutsatt at leveringen ikke endrer tjenestens karakter, vil leveringsmåten være nøytral i forhold til avgiftsreglene på dette området.

Oslo tingrett har i en påanket dom av 2. juni 2010 i store trekk sluttet seg til forvaltningens vurdering når det gjelder prosessoppdrag for norske domstoler, og stadfestet at prosessoppdrag for norske domstoler ikke kan anses som fjernleverbare tjenester.

Betydningen av EU-retten

Merverdiavgift er utenfor området for EØS-avtalen, og er ikke bindende for norsk rett. Det kan likevel være interessant å se på EU-retten på området, herunder om det kan utledes noen entydig praksis.

Det følger av EU-direktiv 2006/112/EC artikkel 56 (1) bokstav c at eksport av advokattjenester skal avgiftsbelegges på leveringssted i mottakerlandet: «the place of supply of the following services to customers established outside the community, or to taxable persons established in the Community but not in the same country as the supplier, shall be the place where the customer has established his business or has a fixed establishment for which the service is supplied, or, in the absence of such a place, the place where he has his permanent address or usually resides.»

Det følger imidlertid av artikkel 58 at medlemslandene kan gjøre unntak fra hovedregelen (med unntak av «ekom-tjenester») ut fra «brukskriterier» for å unngå null- eller dobbeltbeskatning eller konkurransevridning:

«In order to avoid double taxation, non-taxation or distortion of competition, Member states may, with regard to the supply of the services referred to in article 56 (1) and with regard to the hiring out of means of transport:

- a. consider the place of supply of any or all of those services, if situated within their territory, as being situated outside the Community, if the effective use and enjoyment of the services takes place outside the Community;
- b. consider the place of supply of any or all of those services, if situated outside the Community, as being situated within their territory, if the effective use and enjoyment of the services takes place within their territory.»

Avgift

Det er flere land som har benyttet seg av denne valgfriheten, herunder Bulgaria, Slovenia, Malta, Spania og Danmark, som også har en bestemmelse om prosessoppdrag.

Det hitsettes fra den danske «momsveiledningen 2009–1» (avsnitt E 3) ([www.skat.dk/data.aspx?oId=95 918&vId=202 195&i=153&action=open#i95 918](http://www.skat.dk/data.aspx?oId=95%2018&vId=202%20195&i=153&action=open#i95%2018)):

«Når en ydelse anvendes såvel uden for EU som i Danmark, må leveringsstedet fastlægges alt efter, hvor ydelsen primært er tiltænkt at skulle benyttes samt efter, hvor den overvejende benyttes. At en ydelse faktisk anvendes uden for EU, betyder derfor, at ydelsen primært er tiltænkt anvendt uden for EU og i overvejende grad også konkret anvendes der, hvorefter leveringsstedet er uden for EU. Er en ydelse derimod primært tiltænkt anvendt her i landet og i overvejende grad anvendes her, er leveringsstedet her, selv om ydelsen i et mindre omfang kan anvendes og eventuelt bliver anvendt uden for EU.

Som eksempler på ydelser, der udnyttes her i landet kan nævnes advokatydelse i forbindelse med:

- retssager ved danske domstole,
- repræsentationer af arvinger i dansk dødsbo, eller
- inkassationer mod danske debitorer.

Se endvidere E.3.1.3 og E.3.1.9.»

Videre siteres følgende fra E.3.1.3 som det vises til i momsveiledningen ovenfor ([www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=167 185&chk=202 195#pos](http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=167%20185&chk=202%20195#pos)):

«Bistand til momspliktige personer i udlandet i forbindelse med rets- og voldgiftssager i udlandet anses også for udnyttet i udlandet, mens sager i forbindelse med rets- og voldgiftssager i Danmark anses for udnyttet her i landet.»

Som det fremgår av det ovennevnte, vil tjenester levert ved norske domstoler på vegne av dansk klient ikke innebære avgiftsplikt i Danmark i henhold til dansk rett.

Danmark har, som Norge, valgt å skille mellom advokat tjenester generelt (fjernleverbare) og prosedyretjenester (ikke fjernleverbare/stedbundne). I hvor stor grad det oppstår dobbel avgift eller avgiftshull innen EU som følge av denne valgfriheten, og som i hvert fall Danmark har benyttet

seg av, vites ikke. Etter min oppfatning er det et poeng at det må påregnes at sakførsel for norske domstoler i en viss grad ikke blir avgiftsberegnet i utlandet, heller ikke innenfor EU.

Rettskildemessig grunnlag

Er det rettskildemessig grunnlag for en anførsel om at advokat tjenester som prosederes for norske domstoler ikke er fjernleverbare?

En tenkt innfallsvinkel kan være:

Stortinget vedtok i 2000 en speilvendning av merverdiavgiftsloven med merverdiavgift på kjøpers sted for immaterielle tjenester levert internasjonalt mellom næringsdrivende.

Forarbeider

Følgende hitsettes fra proposisjonens pkt. 8.2.1 og 8.2.3;

8.2.1 «For immaterielle tjenesteområder i vid forstand, det vil si tjenesteområder som ikke lar seg knytte til et fast sted for utøvelsen, kan det imidlertid være vanskelig å fastslå klare kriterier for hvor en tjeneste skal avgiftsbelegges når tjenesten ytes over landegrensene.»

8.2.3 «Behovet for klare regler på dette området forsterkes ytterligere når omsetning av langt flere tjenester nå foreslås gjort avgiftspliktig, særlig fordi en rekke tjenester i dag også er egnet for levering over landegrensene, for eksempel elektronisk. Som eksempel på slike «nye» tjenester som er egnet for levering over landegrensene kan nevnes administrativ og organisatorisk rådgivning, tjenester fra advokater og revisorer, informasjonstjenester og ulike IT-tjenester.»

8.2.3. «Departementet vil vise til at det nå foregår et omfattende internasjonalt samarbeid i regi av OECD knyttet til merverdiavgift og elektronisk handel. OECDs arbeid bygger på rammevilkår utarbeidet i OECDs ministerkonferanse i Ottawa I 1998. Her er det enighet om at landene i forhold til merverdiavgift skal skattlegge internasjonale tjenester i det landet hvor forbruket skjer, med det formål å unngå dobbeltbeskatning eller ikke tilsiktet nullbeskatning.»

Tolkningsveiledning

I tilknytning til forskrift av 15. juni 2001 (nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, ble det gitt en tolkningsveiledning hvor følgende fremgår:

«I tredje ledd fastsettes at det kun er tjenester som kan fjernleveres som er omfattet av denne forskriften. Med dette menes tjenester som ikke utføres fysisk eller hvor utførelsen eller leveringingen ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted. Internasjonalt kan dette skille mellom slike tjenester og andre tjenester også betegnes som henholdsvis «tangible services» og «intangible services». Et alternativ kunne således vært å benytte kriteriet immaterielle tjenester for å angi hvilke tjenester som skal omfattes av avgiftsplikten etter denne forskrift. Departementet forslår imidlertid å knytte avgrensningen til tjenester som kan fjernleveres («services capable of delivery from a remote location»). Alle tjenester som kan leveres elektronisk, vil eksempelvis omfattes av denne forskriften. Også konsulent tjenester, advokat tjenester, reklametjenester, opplysningstjenester av ulik art, EDB-tjenester og telekommunikasjonstjenester omfattes av forskriften. Eksempler på tjenester som ikke omfattes er arbeid på vare og fast eiendom, utleie av varer, transporttjenester, frisørvirksomhet og serveringstjenester.»

Tolkningsveiledningen kan tolkes slik at den tilkjenner at det med tjenester som kan fjernleveres skal forstås «tjenester som ikke utføres fysisk.»

Det kan på denne bakgrunn anføres at det er en naturlig konsekvens at ikke fysiske tjenester, herunder advokatens prosessoppdrag, skal omfattes.

Det er tjenestens ikke-fysiske karakter og immaterielle art som ligger i at «utførelsen eller leveringingen av tjenesten ikke eller vanskelig kan knyttes til bestemt fysisk sted.»

OECDs retningslinjer

Dette kan også anføres å være i tråd med OECDs retningslinjer. I pkt. 8 i OECDs retningslinjer er det i første setning sagt at tjenester som ikke kan fjernleveres, ikke faller inn under retningslinjene. Dette eksemplifiseres med hotellovernatting, transport og bilutleie. Ifølge andre setning i OECDs retningslinjer gjelder det samme når «the place of consumption may be readily ascertained», hvilket OECD eksemplifiserer med frisørtjenester.

Det kan stilles spørsmål ved om det av dette kan utledes at OECD kun eliminerer fysiske tjenester, men ikke noen ikke-fysiske tjenester. Dette er et synspunkt som er gjort gjeldende i forbindelse med en verserende rettssak.

Det kan ut i fra et slikt ståsted påstås at det er en feilslutning når det legges til grunn at advokatens prosessoppdrag har en fysisk stedstilknytning som tilsier forbrukssted i Norge på lik linje med frisør-tjenester og arbeid på fast eiendom.

Advokatens tjenester, inkludert prosessoppdrag, må tolkes tilsvarende som IT-installasjon og revisjonstjenester.

Det kan således ut i fra en slik betraktning anføres at advokattjenester har en immateriell karakter som også må slå igjennom når det gjelder prosessoppdrag, og dette vil være i samsvar med andre lands regler. Alle de tjenester advokaten leverer B2B, inngår som en innsatsfaktor i en næringsdrivende virksomhet i mottakerlandet, som dermed er forbruksstedet som destinasjonsprinsippet tilstreber, og som det er internasjonal enighet om skal omfatte advokatens tjenester.

Det er likevel tvilsomt om en slik betraktning holder helt til mål. Det er nok en mer korrekt forståelse av OECDs retningslinjer at de eliminerer fysiske tjenester og andre tjenester som har et sikkert definert forbrukssted, tilsvarende eiendoms-megling og skadetaksering der takstobjektet befinner seg. Parallellen til prosessoppdrag for norske domstoler er da svært nær, og det er høyst tvilsomt om OECDs retningslinjer gir noen støtte for synspunktet at prosessoppdrag for norske domstoler er fjernleverbare.

Det kan også nevnes at merverdiavgift skal ramme innenlands forbruk, slik at all innenlands omsetning skal omfattes. Også immaterielt forbruk – og bruk i Norge – skal avgiftsbelegges.

Tidspunktet

Et prosessoppdrag består av flere elementer. Først har man stadiet med stevning og tilsvar. Deretter har man stadiet med videre saksforberedelse og til slutt har man hovedforhandling.

Det kan reises spørsmål om advokatens tjenester i forbindelse med stevning og tilsvar og videre saksforberedelse er tjenester som kan fjernleveres, og at det kun er

selve hovedforhandlingen som ikke er fjernleverbar.

Finansdepartementet har i brev av 14. mai 2002 til direktoratet uttalt at skjærings-tidspunktet for hvilke tjenester som skal anses som forberedende tjenester, bør være tidspunktet når det tas formelt skritt for å starte en prosess. Dette vil være tidspunktet for blant annet fremsettelse av stevning, begjæring om offentlig skifte, konkursbegjæring og lignende. Tjenester som utføres etter dette tidspunktet, vil da pr. definisjon anses som avgiftspliktig i det landet prosessen skjer. Dette vil gi et klart og forutberegnet regelverk på området.

Det kan imidlertid tenkes innvendt at de enkelte elementer i et prosessoppdrag må ses for seg, og at dette er i tråd med det som er forutsatt i tvisteloven § 20–5 tredje ledd, dvs. bestemmelsen om spesifisering av saks-kostnadene i sakskostnadsoppdragen.

Det er imidlertid et prosessoppdrag som sådan som etterspørres, og tjenesten som leveres er knyttet opp mot hovedforhandlingen. Et eventuelt bytte av prosessfullmektig i en pågående sak illustrerer at det er tale om ett oppdrag for norske domstoler som bytter hender.

Det arbeidet som nedlegges før og etter hovedforhandlingen, kan anses å utgjøre en nødvendig del av selve hovedforhandlingen. Hvis de enkelte elementene i prosessoppdraget skal ses på som selvstendige tjenester, så er det et spørsmål om de må anses som tilknyttede tjenester, som må følge den avgiftsmessige behandlingen av «hovedtjenesten», som er å delta i hovedforhandlingen, det vil si på lik linje med bankers rådgivning i forbindelse med at de yter en unntatt finansiell tjeneste.

En oppsplitting av prosessoppdraget vil videre kunne fremstå som en unaturlig dekomponering av en helhetlig tjeneste. Hvis et synspunkt om oppdeling skal legges til grunn, måtte muligens også andre tjenester deles opp tilsvarende, slik som foredragsvirksomhet (forberedelse og fremføring) eller eiendomsmevlertjenester. Den sistnevnte tjenesten er i dag knyttet til den fysiske eiendommen som selges, men hvis oppdelingssynspunktet skulle bli lagt til grunn, ville bare visninger og lignende, hvor megler fysisk oppholder seg på eiendommen, anses som stedbunden. Øvrige deler av mevlertjenesten kunne enkelt gjøres andre steder og måtte da kunne sies å være fjernleverbar. Dette ville i tilfelle by

på en del utfordringer, både av kontrollmessig og annen praktisk art.

Når det gjelder henvisningen til tvisteloven § 20–5, tredje ledd, kan bestemmelsen like gjerne tas til inntekt for et synspunkt om at det dreier seg om et helhetlig oppdrag som sådant, og at formålet med kravet om spesifisering primært har en kontrollerende funksjon i forbindelse med stipuleringen av kostnaden ved rettssaken.

Oslo tingrett har i dommen av 2. juni 2010 tatt stilling til spørsmålet om skjæringspunktet. Retten fant det naturlig at skjæringspunktet mellom rådgivningstjenester, og tjenester i form av prosessoppdrag som ikke faller inn under uttrykket fjernleverbare tjenester, vil være når prosessfullmektigen begynner å gjøre arbeid som munner ut i enten stevning eller tilsvar.

Det må vel forstås slik at arbeidet må være relativt konkret knyttet til stevningen. Dette innebærer at innledende rådgivning overfor klienten vil være å anse som en fjernleverbar tjeneste. Når klienten etter å ha rådført seg med advokaten bestemmer seg for å gå til sak, og gir advokaten oppdrag om å fremsette en stevning, så vil man passere skjærings-tidspunktet for når en advokattjeneste ikke lenger kan anses å være fjernleverbar. Det arbeidet som da gjøres i forbindelse med utarbeidelsen av stevningen, herunder klientmøter mv., vil da måtte anses som en del av prosessoppdraget.

Konklusjon

Advokattjenester er i utgangspunktet fjernleverbare. En tjeneste vil være fjernleverbar selv om den rent faktisk ikke blir fjernlevert i det konkrete tilfellet. En konsulenttjeneste kan for eksempel bli levert til en mottaker i form av en skriftlig rapport, som enten overgis direkte, sendes i posten eller sendes i elektronisk form. Tjenesten vil i alle disse tilfellene være fjernleverbar. Under forutsetning av at leveringen ikke endrer tjenestens karakter, vil leveringsmåten være nøytral i forhold til avgiftsreglene.

Ved prosessoppdrag for norske domstoler, vil det imidlertid ikke lenger være tale om en fjernleverbar advokattjeneste. Prosessoppdraget, som innebærer leveranse av en tjeneste knyttet til et fysisk sted, gjør at en i utgangspunktet fjernleverbar advokattjeneste endrer karakter.