

# Prosessoppdrag likevel hovedsakelig fjernleverbare?

**Borgarting lagmannsrett har i dom av 03.11.2011 lagt til grunn at det bare er selve fremmøtet til muntlig forhandling i forbindelse med en rettssak som ikke kan fjernleveres. Dommen innebærer en oppsplitting av prosessoppdraget som savner noen god begrunnelse.**



Dommen er også på kollisjonskurs med gjeldende rett for andre typer tjenester og vil – dersom den blir stående – kunne skape betydelig uro på disse områdene.

Lagmannsretten har tuftet avgjørelsen på at de enkelte elementene i prosessoppdraget må ses hver for seg. Det kan diskuteres om en slik dekomponering er i tråd med alminnelige avgiftsrettslige prinsipper og de linjene som er trukket opp av Høyesterett.

Det er mye som tyder på at lagmannsretten har bommet på fortolkningen av § 8 i dagjeldende forskrift nr. 24 vedrørende omsetning av varer og tjenester til utlandet mv., og at dette kan ha hatt betydning for resultatet.

## Lagmannsrettens fortolkning av § 8 i forskrift nr. 24 om varer og tjenester til utlandet

Det kan synes som om lagmannsretten misforstår forholdet mellom første og andre ledd, og forstår § 8 som et inntak som innsnevrer avgiftsfritaket etter § 8 første og andre ledd.

Fra § 8 hitsettes: «(1) Registrert næringsdrivende skal ikke betale avgift av omsetning av tjenester som helt ut er til bruk i utlandet...

(2) Vilkåret for avgiftsfritak etter første ledd er at tjenesten a) utføres i utlandet.. som nevnt i første ledd, eller b) utføres her i landet for oppdragsgiver bosatt i utlandet...

(4) Det skal heller ikke betales avgift ved omsetning av tjenester som kan fjernleveres når mottaker av tjenesten er næringsdrivende hjemmehørende i utlandet...»

Lagmannsretten utledet følgende av dette: «Det fulgte altså direkte av forskriftens § 8 første og andre ledd sammenholdt med merverdiavgiftsloven § 16 første ledd at en advokat registrert i avgiftsregisteret her i landet ikke skulle beregne avgift for advokattjenester dersom oppdragsgiveren var bosatt i utlandet, for eksempel et utenlandsk forsikringssselskap, uansett om tjenestene var utført her i landet eller i utlandet.»

Dette er ikke en helt korrekt beskrivelse av rettsreglene. Man synes å glemme at annet ledd forutsetter at tjenesten faktisk er til bruk i utlandet. Hjemmelen for et avgiftsfritak for advokattjenester utført her i landet må hentes i forskriftens § 8, 4. ledd.

Denne misforståelsen gjennomsyrrer dommen, og vurderingene bærer preg av dette.

Det hitsettes videre fra dommen: «Det er noe uklart hvordan formuleringen i fjerde ledd skal forstås når den sammenholdes med bestemmelsene foran i paragrafen. Gjennom uttrykksmåten «heller ikke» fremstår fjerde ledd som en utvidelse av avgiftsfriheten i forhold til første og andre ledd, altså slik at fjerde ledd innebærer avgiftsfrihet for tjenester til oppdragsgivere i utlandet i tillegg til det som følger av

første og andre ledd. Men formuleringen er etter lagmannsrettens syn misvisende, og fjerde ledd kan ikke forstås på denne måten. Det følger som nevnt ovenfor av § 8 andre ledd a(og b), og av utgangspunktet i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr 1 a, om at det ikke skal betales avgift av omsetning «til utlandet», at advokattjenester til oppdragsgiver i utlandet er avgiftsfrie enten de utføres i Norge eller i utlandet. **I virkeligheten innskrenker fjerde ledd det som ellers følger av første og andre ledd ved at det innføres som et (tilleggs-)vilkår for avgiftsfrihet overfor oppdragsgiver (mottaker) i utlandet at tjenesten etter sin art «kan fjernleveres» (min utheving).**

Dette er å snu problemstillingen helt på hodet. Utgangspunktet er at det er et vilkår for avgiftsfritak at tjenesten helt ut er til bruk i utlandet, jf. § 8 første ledd. Forskriftens § 8, 4. ledd innebærer en *utvidelse* ved at det for fjernleverbare tjenester ikke er noe vilkår at tjenesten er fullt ut til bruk i utlandet.

Bakgrunnen for reglene er at det skal betales avgift av forbruk i Norge. I den grad forbruket skjer i utlandet, skal det ikke betales norsk avgift. Det er som regel enkelt å avgjøre hvor stedstilknyttede tjenester leveres og forbrukes. Det samme er ikke tilfelle for tjenester av mer immateriell art, som ikke har den samme stedstilknytningen. For å forenkle avgiftsbehandlingen og unngå urimelige utslag, innførte man avgiftsfritak for fjernleverbare tjenester levert til *næringsdrivende* i utlandet og til bruk der. Dette er i tråd med B2B-reglene som gjelder i Europa for øvrig.

Når retten da snakker om innskrenkende fortolkning og problematiserer dette i forhold til legalitetsprinsippet, så blir dette helt feil. Fra dommen hitsettes: «Som bakgrunn for løsningen av tolkingsspørsmålet peker lagmannsretten på at ilegging av skatt og avgift er et kjerneområde for legalitetsprinsippet. Det kan videre være grunn til å ha for øye at § 8 fjerde ledd, til tross for at bestemmelsen etter ordlyden tilsyne-latende utvidet adgangen til avgiftsfrihet, i realiteten innskrenket den i forhold til det som eller ville fulgt av bestemmelsene.»

Ved å legge til grunn en forutsetning om at vilkåret i § 8 første ledd «*til bruk i utlandet*» ikke har noen selvstendig betydning/er identisk med § 8 andre ledd bokstav b om «*oppdragsgiver bosatt i utlandet*», så har man resonert seg frem til at § 8 fjerde ledd innebærer en innskrenkning i adgangen til avgiftsfrihet, og at en fortolkning av bestemmelsen da har en side mot legalitetsprinsippet. Det er da retten mener at det ikke er anledning til å innskrenke avgiftsfriheten ved å utvide området for § 8 fjerde ledd ved å betegne «*prosessoppdrag*» som én tjeneste, men at det må foretas en oppsplitting.

## Lagmannsrettens vurdering

Retten drøfter om det med «*tjenesten*» i forskriftens forstand menes «*prosessoppdraget*» i sin helhet. Det er etter lagmannsrettens mening ikke holdepunkter i lov eller forskrift for avgiftsmyndighetenes innføring av begrepet «*prosessoppdrag*» som avgjørende for skillet mellom det som kan fjernleveres og det som ikke kan fjernleveres.

Det legges deretter til grunn at det bare er selve fremmøtet til muntlig forhandling i saken som ikke kan fjernleveres. De øvrige faser av prosessoppdraget er etter rettens oppfatning ikke stedbundet på samme måte.

Retten kan ikke beskyldes for å ha vært subtil på dette punktet. Det er mer et spørsmål om retten har hatt en litt for enkel tilnærming til spørsmålet ved at det kun er tatt i betraktning hva man kan se med det blotte øyet, og det ikke er sett på sammenhengen i regelverket og de prinsippene som avgiftsretten er tuftet på, herunder spørsmålet om hva som skal anses som en ytelse og det som er *omsatt*.

## Én eller flere tjenester?

En avtalt enhetlig tjeneste skal normalt avgiftsberegnes som én levering. Dette gjelder også om tjenesten inneholder flere elementer, herunder avgiftsfrie elementer. I

den utstrekning avgiftsfrie elementer utgjør en integrert del av avtalen om den avgiftspliktige ytelsen, anses det omsatt én avgiftspliktig tjeneste. Prinsippet er også kommet til uttrykk i mval. § 18. Dette har også Høyesterett lagt til grunn i Geelmuyden.Kiese-dommen (Rt. 2004/2000). Møller Bil Vest-dommen (Rt. 2006 s. 396) og P4-dommen (Rt. 2004 s. 738). Videre kan tjenesteleveranser være sammensatt av deltjenester som isolert sett har ulik avgiftsbehandling, da vil det dominerende elementet og kundens formål med anskaffelsen være avgjørende.

Et moment for å vurdere om det foreligger en eller flere tjenester, er om kunden blir presentert for de ulike tjenestene, slik at det er en reell valgfrihet og at kunden kan velge hva som ønskes levert. De enkelte tjenesteelementene vil da som regel være særskilt priset, selv om dette ikke er avgjørende. Hvis kunden i realiteten ikke har noen valgmulighet mht. til å velge bort elementer av leveransen, vil det som hovedregel være tale om én leveranse.

Staten har derfor i sine retningslinjer tatt utgangspunkt i at advokater i forbindelse med en rettslig tvist påtar seg et prosessoppdrag, og at det er dette oppdraget som sådant som må vurderes i forbindelse med vurderingen av tjenestens avgiftsrettslige karakter.

I normal språklig forståelse er det også tale om én tjeneste.

At prosessoppdraget utgjør et hele, er også lagt til grunn i tvisteloven kap. 3 om prosessfullmektiger og rettslige medhjelpere. Det kan særlig vises til § 3–8 om at partene eller prosessfullmektigen kan be om at retten fastsetter prosessfullmektigens godtgjøring, og hvor det fremgår at det skal tas hensyn til de kostnadene det er rimelig å belaste parten «ut fra prosessoppdraget».

Det er også en kjensgjerning at det ved prosessoppdrag ofte avtales en særskilt timepris basert på oppdragets art og tvistesum. Oppdraget anses altså som et hele.

Lagmannsretten foretar en oppdeling av den tjenesten som leveres, hvilket innebærer at én tjenesteleveranse splittes opp i flere. Det er ikke fremmed i avgiftsretten at sammensatte ytelser dekomponeres i atskilte ytelser. Det som derimot er spesielt, er forutsetningen om at man i det hele tatt står overfor en sammensatt ytelse,

og at retten finner at det er omsatt flere atskilte tjenester.

Det kunden etterspør, er representasjon og bistand i en retts sak. Det løpende arbeidet med prosesskriv osv., regulert i tvisteloven, dreier seg om lovbundet saksforberedelse frem til hovedforhandling. Det er etter lovens system umulig for en saksøker å få fremmet en sak til hovedforhandling uten denne forutgående saksforberedelsen.

Å splitte opp én omsatt tjeneste i flere atskilte tjenester ut fra de enkelte stadier i leveransen er et fremmed utgangspunkt i forhold til det som har vært ansett som gjeldende rett på avgiftsrettens område inntil nå.

Vi kan ta et eksempel fra kulturområdet. Det bestilles et orkester til et bryllup. Dette omfattes i utgangspunktet av kultur- unntaket. Hva er den leverte tjenesten/enheten? Det er neppe slik at tjenestene må splittes opp i forberedelser, øving og selve fremføringen på bryllupsdagen, slik at det blir ulik avgiftsbehandling for de enkelte stadier i tjenesten. Arten av den bestilte tjenesten må være avgjørende. Det kan heller ikke være avgjørende om vederlaget faktureres på timebasis.

Det kan eksempelvis vises til avgiftspraksis knyttet til en totalentreprise etter de tidligere regler. Det var aldri tale om å splitte opp de enkelte leveranser under en slik entreprise, slik at man for eksempel skilte ut ikke avgiftspliktig administrasjon osv. Det var tale om én omsatt tjeneste, selv om den inneholdt flere elementer.

At man må se på hvilken ytelse som i realiteten er omsatt, kommer også til uttrykk i Geelmuyden.Kiese-saken.

## Rettspraksis

I Geelmuyden.Kiese-saken, var spørsmålet om vederlaget et rådgivnings selskap hadde fått for å utarbeide og ordne med trykking av årsberetninger skulle inngå i avgiftsgrunnlaget i sin helhet eller om avgiftsgrunnlaget skulle begrenses til den delen av vederlaget som knyttet seg til teknisk produksjon. Høyesterett uttalte: «Når anke-motpartene har påtatt seg ansvaret for å produsere en publikasjon, må utgangspunktet etter mitt syn være at de ulike komponentene bak publikasjonen ikke kan anses for å være omsatt som selvstendige ytelser».

I Møller Bil Vest-saken var spørsmålet om et selskap som drev med salg og utleie av

bil, samt verkstedtjenester, pliktet å betale merverdiavgift når det ble stilt erstatningsbil til disposisjon for bilkjørere og verkstedkunder. Høyesterett kom til at ytelsen av erstatningsbil fremsto som en integrert del av driften, og ikke som en selvstendig tilleggsytelse.

Overført til vår sak. Er det grunnlag for å hevde at en advokat som påtar seg et prosessoppdrag, «omsetter» et knippe forskjellige tjenester som skal være gjenstand for ulike avgiftsbehandling? Hvis man kommer til at utarbeidelse av prosesskriv, formøte, sluttinnlegg mv. i forbindelse med en prosess representerer omsetning av ulike tjenester, så foretar man etter mitt skjønn en oppsplitting av tjenesteytingen som er bedriftsøkonomisk unaturlig.

### **Lovens formål**

Når det gjelder begrepet «fjernleverbar tjeneste», fant lovgiver at dette avgrensingskriteriet representerte den sikreste måten å oppfylle Ottawa-erklæringens målsetting om å avgiftsbelegge internasjonale tjenester der forbruket skjer.

Stedet der forbruket skjer, er det sentrale. Det vil kunne være mange forberedende steg frem til hovedforhandling i en retts sak. I tillegg til stevning, vil det være utveksling av prosesskrifter, rettsmøter under saksforberedelsen, sluttinnlegg mv.

Alt dette arbeidet knytter seg til hovedforhandlingen. Kunden etterspør en tjeneste om at advokaten skal føre en retts sak for en norsk domstol, og det er innenfor dette geografiske området forbruket skjer.

Dersom deler av prosessoppdraget anses som en ikke-fjernleverbar tjeneste, vil det bety at en del av advokatens bistand i saken anses til bruk i Norge, mens andre deler anses til bruk i utlandet. Det er vanskelig å finne en god begrunnelse for et slikt standpunkt, da søksmålet må antas å ha samme betydning for klienten, uavhengig av om man er kommet på stadiet for saksforberedelse eller om man har kommet frem til den muntlige forhandlingen.

En konsekvens av lagmannsrettens syn på dekomponering av en tjeneste vil kunne være at eiendomsめglere for en stor del anses å levere fjernleverbare tjenester. Det vil i tråd med lagmannsrettens syn strengt tatt kun være overleveringen av eiendommen som er stedbunden, og dette er nok ikke i tråd med lovens intensjon.

### **Konsekvenser av dommen**

Dommen fører til usikkerhet mht. hvilke prinsipper som skal gjelde ved avgjørelsen av hva som er å anse som én tjeneste og i hvilket tilfelle det er grunnlag for å dekomponere tjenestene.

Den dekomponeringslinjen lagmannsretten har lagt seg på, kan føre til underlige resultater. Bryllupsorkester-eksempelet er allerede nevnt. La oss for eksempel se på unntatte undervisningstjenester. En konsekvens av synspunktet i dommen er muligens at undervisningstjenester må splittes opp, slik at forberedelser til undervisningen faller utenfor unntaket for undervisningstjenestene.

En annen konsekvens av dommen vil være at norske næringsdrivende som har verserende retts saker i utlandet, må beregne snudd avregning på innkjøpte prosess tjenester forut for hovedforhandlingen.

Det er mye som tyder på at lagmannsretten ikke har truffet helt i denne avgjørelsen, og det blir spennende å se utfallet av en eventuell ankesak.



**En enkel, effektiv  
og forutsigbar  
IKT-hverdag**

## **Komplette løsninger til regnskapsbransjen**

Vi ønsker at et regnskapsbyrå skal ha en enkel, effektiv og forutsigbar IKT-hverdag. Det betyr få, men kunnskapsrike leverandører.

Hos DI Systemer handler du direkte med leverandøren av produksjons-, drifts- og kvalitets-sikrings systemet – uten mellomledd. Vil du ha tilleggsløsninger som for eksempel skanning og avstemming, tar vi ansvar for leveransen. Ønsker du ekstern IKT-drift (ASP-løsning), kan du overlate det til samme leverandør. Erfaringer og nye ideer utveksles i eget brukerforum.

DI Systemer ønsker også å tilfredsstillere krav og ønsker om løsninger fra byråets kunder. Vi kan hjelpe deg med elektronisk transaksjonsutveksling med for eksempel bransjespesifikke løsninger, onlineløsninger eller tilgang til egne data via en internettportal.

Dette er hva vi mener med komplette løsninger til regnskapsbransjen.

E-post: [di@disystemer.no](mailto:di@disystemer.no)  
Telefon: 73 82 76 00 [Trondheim]  
22 78 27 20 [Oslo]



[www.disystemer.no](http://www.disystemer.no)