

Lagmannsrettens dom i Redcats:

Ad lovtolkning på avveier

Advokat Grethel Jevne Østlie og advokatfullmektig Egil Stefan Eilertsen (heretter ØE) reiser i RR nr. 3/2009 tvil om den rettskildemessige verdien av Redcats-dommen, og går relativt langt i sine forsøk på å frata den rettskildemessig verdi.

Av seniorskattejurist Jim Krüger Olsen og Seniorskattejurist Eivind Bell Saxegaard. Det understrekes at artikkelen er skrevet som privatpersoner og ikke i artikkelforfatternes egenskap som ansatte i Skatt øst.

Artikkelen inneholder påstander om at lagmannsrettens avgjørelse ikke har rettskildemessig forankring, at dommen bruker trylleformularer og at det foreligger urent trav fra myndighetenes side. Slike ord betyr at vi enten står overfor et historisk overgrep innenfor avgiftsretten eller, og noe mer sannsynlig, at vi står overfor advokater som i kraft av sitt engasjement har tapt kontakten med elementær rettskildelære.

Vi vil i denne artikkelen se litt nærmere på grunnlaget for påstandene om lovtolkning på avveier.

Rettskildebruken

Det burde etter ØE sitt syn vært lagt vesentlig vekt på andre deler av forarbeidene enn hva retten trekker frem. Det vises i den forbindelse til punkt 6.2.7.1 i Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) hvor det fremgår at:

«Begrepet formidlingstjenester er et vidt begrep som i denne sammenheng omfatter mellommannsvirksomheter av forskjellig art».

Etter ØEs syn hadde det vært naturlig å klargjøre avgrensningen av unntaket i forarbeidene dersom departementet hadde ment at ikke all mellommannsvirksomhet hadde vært omfattet av unntaket.

Det gir etter vårt skjønne liten mening å løsrive slike passuser ut i fra sammenhengen.

Det kan for eksempel vises til punkt 6.2.7.5.1 i de samme forarbeidene, hvor følgende fremgår:

«Departementet er enig med utvalget i at formidling og andre mellommannstjenester som hovedregel bør omfattes av et system med generell avgiftsplikt på tjenester. Dette vil innebære en forenkling...»

Da er det nok mer treffende, slik som lagmannsretten har gjort, å legge mer vekt på avgrensningen mot administrative, økono-

miske eller juridiske rådgivningstjenester, slik som anvist i forarbeidene, hvor det uttales:

«Unntaket for finansielle tjenester vil ikke omfatte tradisjonelle eller juridiske rådgivnings- og bistandstjenester. Tjenester som gjelder generell administrasjon av formuesposter for andre ved for eksempel å besørge oppgjør for aksjeutbytte, innløsning av obligasjoner og lignende, såkalte forvaltningstjenester, er således ikke omfattet av unntaket...»



Dette berører kjernen av det som er gjenstand for vurdering i Redcats-saken, og det er også denne typen problemstillinger som har vært oppe til behandling for EF-domstolen. En sentral dom verdt å nevne i denne forbindelse, er CSC-dommen (C-235/100), hvis lovforståelse senere er bekreftet i Volker-Ludwig dommen (C-453/05). Disse dommene er også vist til, drøftet og vektlagt i Redcats-dommen.

Hjemmelsproblemet

Det påpekes at avgrensningen i Norge blir bestemt av kilder som verken er forelagt for Stortinget ved merverdiavgiftsreformen, eller som er alminnelig kjent for de næringsdrivende som skal innrette seg etter bestemmelsen.

Dette er nok å være i overkant bekymret. Det er nok en stor andel rettskilder som ikke blir forelagt Stortinget. Parlamentarismen bygger vel nettopp på en form for kompetansedeling mellom den lovgivende, utøvende og dømmende makt. Og i noen tilfeller er det sogar praktisk å delegerer kompetanse til den utøvende makt til å gi forskrifter.

Når det gjelder hva som er alminnelig kjent for de næringsdrivende, er vel det en kostnad ved vårt kompliserte samfunn at alle ikke vil ha fullstendig oversikt over det regelverk man til enhver tid er underlagt, og at dette ikke vil være enestående for de som leverer tjenester av administrativ, økonomisk og juridisk art. Ved lovtolkning vil man ofte måtte forholde seg til et omfattende og komplisert rettskildesystem, og det er vel ingen grunn til det at rettskildesystemet blir uoverkommelig fordi en ser hen til sentrale utenlandske avgjørelser innenfor et rettsområde hvor de norske forarbeidene nettopp viser til det internasjonale rettskildesystemet.

Know-how som trylleformular?

Det hevdes med styrke at det er tjenestens art som er det avgjørende ved vurderingen av om unntaket kommer til anvendelse, og at det således er et artsrelatert unntak som er begrunnet i at like tjenester skal underlegges samme avgiftsmessige behandling. Ved å oppstille et krav til know-how, setter avgiftsmyndighetene krav til den kompetansen som tjenesteleverandøren besitter, noe som anføres å trekke i retning av innføringen av et subjektrelatert unntak. Dette anføres å være i strid med norske rettskilder, hvor et slik krav verken fremgår av lovens ordlyd eller forarbeider.

Vi er igjen tilbake i alminnelig rettskildelære. Formidlingstjenester må avgrenses mot andre tjenester av administrativ art, og det ligger i sakens natur at det da er tale om kvalitativ avgrensning. At dette ikke fremgår av lovens ord i mval. § 56(1) nr. 4, er ikke oppsiktsvekkende. For det første har vi ingen kasuistisk lovgivningstradisjon. Videre vil det jo høre til unntakene at lovgiver har reflektert over alle spørsmål som kan dukke opp i praksis. Den menneskelige fantasien er som kjent begrenset. I dette tilfellet har imidlertid lovgiver langt på vei vært forutseende, og vist til at det må foretas en avgrensning mot tjenester av administrativ art, og i den forbindelse uttalt at en slik avgrensning i stor grad vil være sammenfallende med avgrensningen etter EFs sjetten avgiftsdirektiv.

ØE viser videre til at lagmannsretten i Redcats ikke har en klar referanse til hvor de henter begrepet «know-how» fra, men at forfatterne kjenner igjen begrepet fra EU-kommisjonens «Draft regulations» av juli 2007. Det vises til at dette dokumentet ikke kan sies å gi uttrykk for gjeldende rett innen EU på bakgrunn av at formålet med arbeidet med endringen av direktivet var å få en mer ensartet anvendelse av unntaket. Deretter vises det til at EU-kommisjonens forslag til presiseringer ennå ikke er endelig vedtatt, og på denne bakgrunn rettes det sterk kritikk mot lagmannsretten for at arbeidsdokumentet er lagt til grunn som norsk rett lenge før vedtagelsen i EU.

Vi kan si oss helt enige med ØE i at mange av de forslagene og grunndokumentasjonen som ligger til grunn for det arbeidet som nå pågår i EU med å endre EF-direktiv 2006/112/EF, ikke har rettskildevekt ved tolkningen av norsk avgiftsrett på nåværende tidspunkt. Vi viser til vår artikkel om emnet i RR 3/2009.

Enkelte deler av foreliggende forslag og underliggende dokumentasjon gir imidlertid også et verdifullt bidrag til tolkningen av det norske finansunntaket i mval. § 5 b (1) nr. 4. En sentral forutsetning for dette, slik vi ser det, er imidlertid at det materielle rettslige innholdet samsvarer med gjeldende avgiftsrett i EU, nedfelt blant annet i domspraksis ved EF-domstolen i sentrale saker på mva-området.

ØE gir inntrykk av at lagmannsretten legger til grunn en helt ny rettsforståelse på bakgrunn av henvisningen til «Draft regulations», ved at praktisk talt hele

arbeidsdokumentet er lagt til grunn som gjeldende norsk rett.

Dette kan vi ikke se er riktig. Lagmannsretten foretar i Redcats-dommen en bred drøftelse av de to EF-dommene CSC og Volker Ludwig og det synes opplagt at det er disse to dommene som er tillagt avgjørende vekt av retten. Etter å ha drøftet premissene i disse to dommene, går retten over til å behandle deler av innholdet i «Draft regulations». Retten understreker videre notehenvielsen vedrørende punkt 191 a i dokumentet, som viser til nettopp CSC-saken – og legger da til grunn at kommisjonens uttalelser vedrørende akkurat dette emnet gir uttrykk for en tolkning av gjeldende rett på området.

Lagmannsretten har med andre ord kun vurdert noen avsnitt i arbeidsdokumentet og lagt til grunn at disse gav uttrykk for den rettsforståelsen som allerede følger av en tolkning av premissene i CSC-dommen. Det kvalitative kravet til mellommannsrollen (benevnt som «know how»), som er lagt til grunn i Redcats-dommen, er med andre ord også lagt til grunn i EF-domstolens praksis og ikke hentet alene fra et «utredningsdokument» som ØE hevder.

Urent trav i ankesaken?

Lagmannsrettens avgjørelse ble anket inn for Høyesterett, men ble avvist av kjæremålsutvalget.

Etter ØE sitt syn bygger avgjørelsen på en anførsel fra Regjeringsadvokatens side som står i motstrid til idealet om at staten ikke skal fremme åpenbart uholdbare argumenter eller anførsler, eller holde tilbake opplysninger som er relevante for avgjørelsen.

Det er fristende å si at resonnementet til ØE åpenbart er uholdbart. All den tid Høyesterett faktisk la til grunn statens argumenter og anførsler, er det vel liten grunn til å avvise dem som åpenbart uholdbare. Dette avslører i tilfelle liten respekt for vurderingsevnen til Rikets øverste dommere.

Konsekvenser av dommen

ØE hevder avslutningsvis at det er trist at Redcats-dommen har medført uklarhet. Vi kan ikke se at dette er tilfelle. Dommen gir etter vårt skjønn en nyttig avklaring i forhold til det kvalitative innholdet av formidlingsbegrepet i mval. § 5b(1) nr. 4, og slår fast at det stilles krav til realiteten av formidlerrollen.