



NORGES HØYESTERETT

Den 10. mars 2006 avsa Høyesterett dom i

HR-2006-00419-P, (sak nr. 2005/1227), sivil sak, anke,

Arves Trafikkskole

(advokat Per Oskar Tobiassen)

mot

Staten v/Finansdepartementet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Anders Blakstvedt – til prøve)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Øie**: Saken gjelder gyldigheten av et vedtak av Oslo fylkesskattekontor hvor en kjøreskole etter en lovendring ble pålagt å tilbakeføre inngående merverdiavgift som rettmessig var fradragsført før loven ble vedtatt, og reiser spørsmål om lovendringen er i strid med forbudet mot tilbakevirkende lover i Grunnloven § 97.
- (2) Med virkning fra 1. juli 2001 ble det innført merverdiavgift på tjenester, herunder kjøreopplæring.
- (3) Arves Trafikkskole inngikk 12. oktober 2001 kontrakt om kjøp av en ny personbil til bruk i kjøreopplæringen. Bilen ble betalt 29. oktober og levert 28. november samme år. Trafikkskolen gjorde fradrag i merverdiavgiftsregnskapet for 5. termin for den inngående avgiften. Partene er enige om at fradraget var rettmessig ført etter de regler som gjaldt på fradragstidspunktet.
- (4) Ved lov 21. desember 2001 nr. 113 ble kjøreopplæring unntatt fra avgiftsplikt. Lovendringen trådte i kraft 1. januar 2002. Etter en overgangsbestemmelse i lovens del V andre ledd plikter kjøreskoler som har fradragsført inngående merverdiavgift av personkjøretøy anskaffet mellom 1. juli 2001 og 1. januar 2002, å tilbakeføre en forholdsmessig del av denne avgiften.

- (5) Arves Trafikkskole tilbakeførte ikke merverdiavgiften som var ført til fradrag ved anskaffelsen av bilen. Oslo fylkesskattekontor fattet 1. oktober 2002 vedtak om at 35/36 av avgiften skulle tilbakeføres. Den 16. oktober 2002 endret fylkesskattekontoret beløpet som skulle tilbakeføres, og fastsatte det til 40 369 kroner.
- (6) Arves Trafikkskole tok 25. oktober 2002 ut stevning ved Oslo tingrett med krav om at Oslo fylkesskattekontors vedtak skulle kjennes ugyldig. Ved en inkurie ble det i påstanden vist til vedtaket 1. oktober 2002 og ikke til det endelige vedtaket 16. oktober samme år.
- (7) Oslo tingrett avsa 4. desember 2003 dom med slik domsslutning:
- ”1. Oslo fylkesskattekontors vedtak av 1. oktober 2002 oppheves.
2. Staten v/Finansdepartementet dømmes til innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til Arves Trafikkskole med kr. 133.922,- – kronerhundreogtrettitretusennihundreogtjueto –, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”
- (8) Staten v/Finansdepartementet anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 17. juni 2005 avsa dom med slik domsslutning:
- ”1. Staten v/Finansdepartementet frifinnes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.”
- (9) Arves Trafikkskole har anket til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen. Staten har frafalt en anførsel om at lovendringen ikke har tilbakevirkende kraft, samt fremsatt en ny anførsel om at tilbakevirkningen samlet sett ikke er til skade for Arves Trafikkskole. For øvrig står saken i det vesentlige i den samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (10) Justitiarius besluttet 6. desember 2005 at saken i sin helhet skal avgjøres av den samlede Høyesterett, jf. plenumsloven § 4, jf. § 2.
- (11) Ved ankeforhandlingens begynnelse reiste dommerne Gjølstad og Coward spørsmål om sin habilitet. Retten besluttet ved kjennelse 30. januar 2006 at de to dommerne skulle vike sete.
- (12) Etter plenumsloven § 7 andre ledd skal den dommer som er yngst etter ansettelse, fratre når dette er nødvendig for at antall dommere ved voteringen ikke skal være delelig med to. Dette innebærer at konstituert dommer Kaasen fratrer ved voteringen.
- (13) *Arves Trafikkskole* har for Høyesterett i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (14) Det rettslige grunnlaget for fylkesskattekontorets vedtak – overgangsbestemmelsen i del V andre ledd i endringslov 21. desember 2001 nr. 113 – strider mot Grunnloven § 97.
- (15) Partene er enige om at lovendringen har tilbakevirkende kraft. For inngående merverdiavgift oppstår krav på fradrag ved anskaffelsen – det vil for Arves Trafikkskole si ved leveringen av bilen 28. november 2001. Overgangsbestemmelsen gir anvisning på at merverdiavgift som rettmessig var fradragsført før loven trådte i kraft, skal tilbakeføres.

Dermed dreier det seg om såkalt egentlig tilbakevirkning; lovendringen knytter en ny byrde til en tidligere handling.

- (16) Skadevirkningene av lovens del V andre ledd må vurderes isolert, og det er ubestridt at den aktuelle bestemmelsen isolert sett er til skade for Arves Trafikkskole – skolen må tilbakeføre rundt 40 000 kroner.
- (17) Også når endringsloven vurderes samlet, er de direkte konsekvensene til skade for Arves Trafikkskole. Resultatet blir negativt selv når avledete konsekvenser, som prisutviklingen for kjøretimer, tas med.
- (18) Siden det dreier seg om egentlig tilbakevirkning, må det være tilstrekkelig for å konstatere grunnlovsstrid at loven har tilbakevirkende kraft til skade; noen rimelighetsvurdering er det ikke rom for. Dette synspunktet har solid støtte i rettspraksis og juridisk teori, jf. blant annet Rt. 1910 side 174, Rt. 1925 side 588, Rt. 1996 side 1415 og Rt. 2005 side 855, samt Andenæs: Statsforfatningen i Norge (9. utg.) side 398.
- (19) Arves Trafikkskole anfører subsidiært at dersom det skal foretas en rimelighetsvurdering, må normen på merverdiavgiftsområdet være mindre streng enn ”klart urimelig eller urettferdig”, som var den normen som ble benyttet i Rt. 1996 side 1415.
- (20) Under enhver omstendighet er tilbakevirkningen klart urimelig og urettferdig. Det dreier seg om egentlig tilbakevirkning. Arves Trafikkskole hadde en klar forventning om å beholde fradragsretten for avgiften, og lovendringen har merkbare økonomiske konsekvenser for trafikkskolen, som hadde kjøpt en dyrere bil enn den ellers ville ha gjort, i tillit til at den inngående avgiften ville bli refundert. På transaksjonsavgiftens område har ikke lovgiver noe stort behov for å regulere rettsvirkningene av allerede foretatte handlinger. Hensynet bak overgangsordningen – å unngå avgiftsmotiverte tilpasninger og å likebehandle kjøreskolene – veier i denne sammenhengen ikke tungt i forhold til kjøreskolenes behov for forutberegnelighet. Det er ikke noe som tyder på at Stortinget har vurdert forholdet til Grunnloven § 97 og akseptert tilbakevirkning til skade for kjøreskolene.
- (21) Tilbakeføringsregelen er etter dette i strid med Grunnloven § 97. Fylkesskattekontorets vedtak er følgelig ugyldig og må oppheves.
- (22) Arves Trafikkskole har lagt ned slik påstand:

”1 Oslo fylkesskattekontors vedtak av 16. oktober 2002 oppheves.

2 Arves Trafikkskole tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av lovens rente fra forfall og til betaling skjer.”
- (23) *Staten v/Finansdepartementet* har for Høyesterett i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (24) Anvendelsen av lov 21. desember 2001 nr. 113 del V er ikke i strid med Grunnloven § 97.
- (25) Grunnloven § 97 retter seg bare mot tilbakevirkning til skade. Statens prinsipale anførsel er at den aktuelle lovendringen ikke er til skade for Arves Trafikkskole. Alle økonomiske virkninger av lovendringen må tas i betraktning. Formålsbetraktninger tilsier at § 97 ikke

rammer lover som samlet sett har en positiv økonomisk effekt. Synspunktet har også støtte i avgjørelsene i Rt. 1957 side 522 og Rt. 1981 side 278. Lovendringen medførte sparte utgifter til administrasjon av avgiftsregnskapet. Da retten til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift falt bort, økte grunnlaget for saldoavskrivninger. Og selve avgiftslettelsen innebar lavere priser og høyere etterspørsel etter kjøretimer, samt ga i et kortere tidsrom muligheter for større marginer. Samlet sett ble den ankende parts økonomiske stilling ikke svekket. Tilbakevirkningen er følgelig ikke i strid med Grunnloven § 97.

- (26) Under enhver omstendighet rammer grunnlovsforbudet bare tilbakevirkning som er klart urimelig og urettferdig. Utenfor strafferettens område kan ikke § 97 tolkes som et absolutt forbud; grunnlovsmessigheten må avgjøres etter en konkret helhetsvurdering. Standardteorien har en dominerende posisjon i rettspraksis, jf. blant annet Rt. 1962 side 369, Rt. 1996 side 1415 og Rt. 1996 side 1440. Rettspraksis og juridisk teori underbygger at det må skje en konkret vurdering også ved såkalt egentlig tilbakevirkning, selv om lovgivers handlefrihet er snevrere innenfor dette området, jf. blant annet Rt. 2005 side 855 og Rt. 1992 side 182. Læren om handlingsskatter gir ikke støtte for et absolutt forbud i vår sak, jf. Fleischer: Grunnlovens § 97, Jussens Venner 1975 side 183 flg. på side 241 og Gjems-Onstad: Om tilbakevirkende skattelover, Tidsskrift for Rettsvitenskap 1981 side 397 flg. på side 414. Tvert imot taler Stortingets handlefrihet på andre deler av skatterettens område imot et absolutt forbud.
- (27) Anvendelsen av den aktuelle lovendringen har ikke ført til et resultat som er klart urimelig eller urettferdig. Det må legges stor vekt på at lovgiver mente at det var behov for overgangsbestemmelsen. Domstolene kan ikke overprøve Stortingets vurdering av behovet for loven og lovens hensiktsmessighet, jf. Rt. 1976 side 1. Inngrepets omfang er sentralt, og 40 000 kroner er et beskjedent beløp. Når fordelene med lovendringen trekkes inn, er tapet i høyden helt ubetydelig. Tilbakevirkningen i tid er også beskjeden. Uten en overgangsordning ville Arves Trafikkskole ha fått en tilfeldig fordel fordi det var et utilsiktet ”hull” i forskrift nr. 90 om uttak fra avgiftsområdet mv. Selv om lovgiver ikke uttrykkelig har vurdert forholdet til Grunnloven § 97, må det legges vekt på at tilbakevirkningen var et bevisst valg, og at overgangsordningen var omtalt av både departementet og finanskomiteen.
- (28) I tillegg kommer at innrettelseshensynet ikke kan være tungtveiende når det på leveringstidspunktet var kjent at fradragsretten ville bli forholdsmessig redusert. Overgangsordningen ble foreslått i Ot.prp. nr. 21 (2001-2002), som ble fremmet 9. november 2001 og altså før bilen ble levert.
- (29) Tilbakevirkningen er på denne bakgrunn etter statens syn verken klart urimelig eller urettferdig, og er derfor under ingen omstendighet i strid med Grunnloven § 97.
- (30) Staten v/Finansdepartementet har lagt ned slik påstand:
- ”1. Lagmannsrettens dom, domsslutningen pkt. 1, stadfestes.
 2. Staten v/Finansdepartementet tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.”

- (31) *Mitt syn på saken*
- (32) Som jeg allerede har vært inne på, ble det ved lov 21. desember 2000 nr. 113 innført merverdiavgift på omsetning av tjenester, herunder på kjøreopplæring, jf. merverdiavgiftsloven § 13, jf. dagjeldende § 5b nr. 3 andre punktum. Lovendringen trådte i kraft 1. juli 2001. Merverdiavgift skal svares etter de regler som gjelder på leveringstiden, jf. merverdiavgiftsloven § 74.
- (33) Merverdiavgiften er lagt på hvert omsetningsledd. Men ved anskaffelse av varer og tjenester til bruk i avgiftspliktig virksomhet, kan næringsdrivende fradragføre inngående avgift, jf. § 21. Fradagsretten inntreder ved anskaffelsen; ved kjøp vil det si ved leveringen, jf. § 3 nr. 1. Avgiften betales følgelig reelt sett av det siste omsetningsleddet; i vårt tilfelle av kjøreskolenes kunder. De avgiftspliktige har kun en innkrevingsfunksjon.
- (34) Fradagsretten gjaldt også ved anskaffelse av personbil til bruk i yrkesmessig kjøreopplæring, jf. dagjeldende § 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 andre ledd nr. 5 andre ledd første punktum. Men dersom kjøretøyet ble solgt, tatt ut eller på annen måte omdisponert til bruk som ikke ville ha gitt fradagsrett, før det hadde gått 36 måneder etter at kjøretøyet ble registrert, skulle en forholdsmessig del av den fradragførte avgiften tilbakeføres, jf. forskrift 24. januar 1989 nr. 58 (betegnet som forskrift nr. 90) § 2. Det var altså bare aktive handlinger fra den næringsdrivendes side som kunne føre til at fradagsretten ble begrenset. Unntak fra tilbakeføringsplikten gjaldt dersom kjøretøyet på grunn av stor skade ble kondemnert, solgt, tatt ut eller på annen måte omdisponert, jf. forskriften § 3. Også utenfor disse tilfellene kunne Skattedirektoratet på nærmere vilkår samtykke i at merverdiavgift ikke skulle tilbakeføres, jf. § 4.
- (35) Jeg går nå over til å beskrive lovprosessen som ledet frem til den overgangsordningen som saken her gjelder.
- (36) Etter at avgiftsreformen var vedtatt, men før den hadde trådt i kraft, ble det fremmet et privat lovforslag om å frita kjøreopplæring fra merverdiavgift, jf. Dok. nr. 8: 94 (2000–2001). Forslaget fikk ikke flertall.
- (37) Høsten 2001 ble det regjeringsskifte. I ”Politisk grunnlag for en Samarbeidsregjering” – den såkalte Sem-erklæringen – som ble lagt frem 8. oktober 2001, heter det blant annet på side 14:
- ”Samarbeidsregjeringen tar sikte på at det i løpet av stortingsperioden 2001-2005 skal gjennomføres skatte- og avgiftslettelser på om lag 25 mrd. kr. ...**
- Samarbeidsregjeringen vil:**
- ...
- foreta en opprydding etter tjenestemomsutvidelsen, og blant annet unnta kjøreskoler ...”
- (38) Samarbeidsregjeringen hadde altså som politisk mål å unnta kjøreopplæring fra merverdiavgiftsplikt i løpet av de neste fire år.
- (39) Regjeringen Bondevik II, som tiltrådte 19. oktober 2001, fremmet 9. november 2001 Ot.prp. nr. 21 (2001–2002), hvor det blant annet ble foreslått at kjøreopplæring med

virkning fra 1. januar 2002 skulle unntas fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Formålet var å øke trafikksikkerheten. Forslaget innebar endringer i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 3 andre punktum og § 14 andre ledd nr. 5 andre ledd første punktum.

- (40) Samtidig ble ordningen med forholdsmessig tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift foreslått. Etter en kort omtale av reglene om tre års bindingstid i forskrift nr. 90, ble den foreslåtte tilbakeføringsordningen begrunnet slik på side 7 i proposisjonen:

”Når kjøreopplæring unntas fra merverdiavgiftsplikt, vil det oppstå spørsmål om avgiftsbehandlingen av personkjøretøy som er anskaffet i perioden fra 1. juli 2001 til 1. januar 2002. For å unngå avgiftsmotivert tilpasning og for å likebehandle kjøreskoler som har benyttet seg av fradragsretten i forhold til andre kjøreskoler som ikke har benyttet seg av dette, vil departementet foreslå at det for disse kjøretøyene skal foretas forholdsmessig tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift. Forslaget innebærer at virksomheter som driver med kjøreopplæring kun får nyttiggjort seg fradragsretten for personkjøretøy i den perioden de faktisk har vært avgiftspliktige. Alle virksomheter som har anskaffet personkjøretøy i denne perioden skal etter forslaget foreta en forholdsmessig tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift når kjøreopplæring på nytt unntas fra merverdiavgiftsplikt.”

- (41) Formålet med ordningen var således å unngå uheldig avgiftstilpasning og konkurransevridning.
- (42) Departementet foreslo samtidig at det ble gitt hjemmel til å gi forskrift om utsatt innbetalingsfrist for det beløp som skulle tilbakeføres. Begrunnelsen var at plikten til å tilbakeføre avgift ”kunne representere en uforutsett merkostnad” som kunne gi likviditetsproblemer, jf. proposisjonen side 7.
- (43) Forholdet til Grunnloven § 97 ble ikke omtalt i proposisjonen.
- (44) I Innst. O. nr. 3 (2001-2002), som ble avgitt 20. november 2001, ble forslaget om å unnta kjøreskoler fra den generelle merverdiavgiftsplikten og forslaget til tilbakeføringsordning fulgt opp. Etter en omtale av regjeringens forslag uttaler flertallet i finanskomiteen på side 30 i innstillingen:

”F l e r t a l l e t slutter seg til Regjeringens forslag til opphevelse av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3 annet punktum, endring av samme lov § 14 annet ledd nr. 5 annet ledd og forslag til overgangsbestemmelse.”

- (45) Heller ikke i innstillingen er forholdet til Grunnloven § 97 berørt.
- (46) Lovendringen ble vedtatt ved lov 21. desember 2001 nr. 113 og trådte i kraft 1. januar 2002. Overgangsordningen, som ble nedfelt i lovvedtaket del V andre ledd, lyder slik:

”Næringsdrivende som driver kjøreopplæring plikter å tilbakeføre en forholdsmessig del av fradragsført inngående merverdiavgift av personkjøretøy anskaffet i perioden fra 1. juli 2001 til 1. januar 2002. Tilbakeføringsbeløpet skal utgjøre fradragsført inngående merverdiavgift redusert med 1/36 for hver hele måned kjøretøyet har vært registrert i denne perioden, regnet fra tidspunktet for registreringen av kjøretøyet. Beregning av merverdiavgift tas med på omsetningsoppgaven for 6. termin 2001. Departementet kan gi forskrift med nærmere bestemmelser om tidspunktet for innbetaling av beløpet som skal tilbakeføres.”

- (47) I forskrift 15. januar 2002 nr. 25 § 2 ble det bestemt at næringsdrivende som drev kjøreopplæring og skulle tilbakeføre merverdiavgift, enten kunne betale skyldig avgift til regulær tid i 6. termin eller utsette betalingen til senest 10. desember 2002.
- (48) Dette bringer meg over til spørsmålet om overgangsordningen i del V andre ledd er i strid med Grunnloven § 97 om at ingen lov må gis tilbakevirkende kraft.
- (49) Partene er for Høyesterett enige om at overgangsordningen har tilbakevirkende kraft, noe staten bestred for tingretten og lagmannsretten. Etter mitt syn hadde lovendringen utvilsomt tilbakevirkende kraft. Bilen ble levert 28. november 2001, altså en knapp måned før lovendringen ble vedtatt. Arves Trafikkskole fikk krav på fradrag for hele avgiftsbeløpet ved anskaffelsen. Fradragsretten var endelig med mindre trafikkskolen aktivt disponerte bilen utenfor avgiftsområdet, og det gjorde den ikke. Overgangsbestemmelsen knyttet dermed i realiteten merverdiavgift til en anskaffelse som på anskaffelsestidspunktet var avgiftsfri.
- (50) Paragraf 97 retter seg bare mot tilbakevirkning som er til skade. Jeg finner det klart at man i et tilfelle som dette må se på konsekvensene for Arves Trafikkskole, og ikke på konsekvensene for bransjen i sin helhet.
- (51) Partene er uenige om hvordan skaden skal beregnes. Arves Trafikkskole mener at man kun skal vurdere virkningene av den lovbestemmelse som virker tilbake, nemlig lovvedtaket del V andre ledd. Staten anfører at alle direkte og indirekte konsekvenser av lovendringen må tas i betraktning, og viser blant annet til Hydrodommen i Rt. 1957 side 522, hvor Høyesterett på side 526 til 527 anla en vid betraktningssmåte.
- (52) Etter mitt syn gir ikke Hydrodommen veiledning for hvordan skaden skal avgrenses i vår sak. Dommen gjaldt fastsettelse av alminnelig inntekt, og det var da naturlig å se på den totale skattleggingen. Jeg oppfatter dessuten Hydrodommen slik at den brede vurderingen Høyesterett foretok, ikke knyttet seg til spørsmålet om det dreide seg om tilbakevirkning til skade, men til en helhetsvurdering av om tilbakevirkningen innebar et "overgrep eller tilsidesettelse av kravene til rettssikkerhet". Jeg kan heller ikke se at avgjørelsen i Rt. 1981 side 278, som staten også har påberopt, støtter statens syn.
- (53) I vår sak dreier det seg om bortfall av retten til å gjøre fradrag for en avgift som var lagt på en konkret tidligere handling. Ved spørsmålet om tilbakevirkningen er til skade, er det da naturlig å ta utgangspunkt i den bestemmelsen som virker tilbake, altså overgangsbestemmelsen i lovvedtaket del V andre ledd. Overgangsordningen innebar at Arves Trafikkskole måtte betale tilbake rundt 40 000 kroner.
- (54) Også andre deler av lovendringen som henger nært sammen med bestemmelsen som virker tilbake, må etter mitt syn tas i betraktning ved skadevurderingen. Når kjøreopplæring ble tatt ut av avgiftsområdet, kunne Arves Trafikkskole ikke lenger gjøre fradrag for inngående merverdiavgift. På den annen side økte grunnlaget for saldoavskrivninger noe. Men fordelene med økte saldoavskrivninger var langt mindre enn utgiftene ved å måtte tilbakeføre den inngående avgiften som det var gitt fradrag for.
- (55) Andre og mer indirekte følger av lovendringen vil etter min mening bare kunne være av betydning dersom det er rom for en nærmere vurdering av om tilbakevirkningen er grunnlovsstridig. Det kommer jeg tilbake til.

- (56) Min konklusjon er etter dette at lovendringen var til skade for Arves Trafikkskole.
- (57) Det neste spørsmålet er hvilken norm som gjelder ved vurderingen av om tilbakevirkningen er grunnlovsstridig i et tilfelle som dette – hvor det kreves tilbakeføring av et beløp som var fradragsført etter dagjeldende lovgivning som følge av en bestemt handling. Etter min mening må dette bedømmes på samme måte som hvor en ny avgift blir lagt på en handling som tidligere var avgiftsfri. Gjelder det her et absolutt forbud mot tilbakevirkning, eller må spørsmålet om grunnlovsstrid avgjøres etter en nærmere vurdering? Og hvilke kriterier skal en eventuell vurdering skje etter?
- (58) Jeg ser først på spørsmålet om det gjelder noe absolutt forbud. I juridisk litteratur er to teorier stilt opp mot hverandre: ”regelteorien” og ”standardteorien”. Etter regelteorien må man undersøke de ulike rettsområder, som strafferett, erstatningsrett og skatterett, og forsøke å stille opp faste regler for hvilken tilbakevirkning som er tillatt, og hvilken som er forbudt. Etter standardteorien kan det ikke stilles opp slike faste regler. I stedet må man på grunnlag av en helhetsvurdering ta stilling til om den konkrete tilbakevirkning er særlig urimelig eller urettferdig.
- (59) Rettspraksis anvender begge teorier. Førstvoterende i Borthendommen i Rt. 1996 side 1415 uttrykker dette slik på side 1426:
- ”Bestemmelsen – med dens generelle ordlyd om at ”Ingen Lov maa gives tilbagevirkende Kraft” – stiller etter vår rettstradisjon opp et forbud, som vel kan gis et mer presist innhold på spesielle rettsområder, men som ellers, blant annet på det rettsområdet vi her er på, må anses for å rette seg mot særlig urimelig eller urettferdig tilbakevirkning.”**
- (60) Ved inngrep i etablerte rettigheter er standardteorien blitt fremherskende. Det kommer blant annet klart til uttrykk i de to plenumsdommene om trygderettigheter – Borthendommen og Thunheimdommen i Rt. 1996 side 1440. Når det er knyttet nye byrder til en tidligere handling eller begivenhet, har hovedregelen derimot vært at tilbakevirkning ikke er tillatt. For slik tilbakevirkning er det mer tale om en regel enn en standard.
- (61) Et absolutt forbud gjelder i strafferetten. Men også på enkelte andre rettsområder er det i atskillig utstrekning mulig å stille opp faste regler, blant annet i erstatningsretten.
- (62) På skatte- og avgiftsrettens område har det tradisjonelt vært skilt mellom alminnelig inntekts- og formuesskatt og de såkalte handlingsskattene, som dokumentavgift, arveavgift og toll. En langvarig rettspraksis har godtatt at satsene for alminnelig inntekts- og formuesskatt fastsettes i slutten av et inntektsår og dermed gis tilbakevirkende kraft. I vid utstrekning er det også – med utgangspunkt i plenumsdommen i Rt. 1925 side 588 – akseptert at inntekts- og fradragsregler kan endres med tilbakevirkende kraft innenfor inntektsåret dersom lovgiveren har funnet det nødvendig. Begrunnelsen er at Stortinget først ved utgangen av et inntektsår har full oversikt over de inntekter som kan beskattes, og statens inntektsbehov. Det er fremhevet at det er den samlede skatteevnen og ikke en enkeltstående handling som rammes.
- (63) Når det gjelder den alminnelige inntekts- og formuesskatt, synes det imidlertid som det kan ha skjedd en viss glidning fra en klar regelteori mot standardteorien. Av nyere

rettsavgjørelser går det frem at det er begrensninger i adgangen til å gi lover tilbakevirkende kraft også her. Jeg viser særlig til avgjørelsen i Rt. 2001 side 762 hvor førstvoterende på side 767 ved vurderingen av Grunnloven § 97 som grense for skattelovers tilbakevirkning tar utgangspunkt i den norm som ble stilt opp i Borthendommen, som altså rettet seg mot klart ”urimelig eller urettferdig” tilbakevirkning.

- (64) På handlingsskattenes område har også regelteorien vært dominerende, men her med det motsatte utgangspunkt: Når en ny skatt eller avgift er blitt lagt på en tidligere handling eller begivenhet, har rettspraksis uten en nærmere vurdering lagt til grunn at tilbakevirkningen har vært i strid med Grunnloven § 97.
- (65) I avgjørelsen i Rt. 1910 side 174, som gjaldt arveavgift, var det bærende argument at en tidligere inntrådt begivenhet – arvefallet – ikke kunne medføre en skatteplikt som ikke eksisterte da begivenheten fant sted. Avgjørelsen har vært kritisert i juridisk teori blant annet fordi det kun dreide seg om en forsinkelse på noen få uker av et årvisst avgiftsvedtak, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Slik er ikke situasjonen i vår sak. I plenumsavgjørelsen i Rt. 1925 side 588 ble det som en del av begrunnelsen for at en lovendring ikke var i strid med Grunnloven § 97, vist til at det ikke dreide seg om å knytte skatteplikt umiddelbart til noen handling fra den skattepliktiges side. Jeg viser ellers til Rt. 1935 side 8, som gjaldt toll.
- (66) Lovgiver synes å ha innrettet seg etter de synspunkter som ble lagt til grunn i disse avgjørelsene. Jeg kjenner i alle fall ikke til at det siden har vært saker for Høyesterett hvor det har vært spørsmål om en handlingsskatt er gitt tilbakevirkende kraft i strid med Grunnloven § 97.
- (67) Også en bortimot samstemt teori har gitt uttrykk for at Grunnloven § 97 som hovedregel forbyr å legge nye skattebyrder på bestemte tidligere handlinger. Jeg viser særlig til Castberg: Norges statsforfatning II side 228, Andenæs: Statsforfatningen i Norge (9. utg.) side 398 til 399, Fleischer: Jussens Venner 1975 side 183 flg. på side 240 til 243 og Gjems-Onstad: Om tilbakevirkende skattelover, Tidsskrift for Rettsvitenskap 1981 side 397 flg. på side 414.
- (68) I Kløftadommen i Rt. 1976 side 1 fremhever førstvoterende på side 5 til 6 at man ved vurderingen av hvor mye som skal til for å sette en lov til side som grunnlovsstridig, må sondre mellom tre grupper av bestemmelser. Han fortsetter slik:

”Løsningen vil i noen grad avhenge av hvilke grunnlovsbestemmelser det er tale om. Gjelder det bestemmelser til vern om enkeltmenneskets personlige frihet eller sikkerhet, antar jeg at grunnlovens gjennomslagskraft må være betydelig. Gjelder det på den annen side grunnlovsbestemmelser som regulerer de andre statsmakters arbeidsmåte eller innbyrdes kompetanse, mener jeg som førstvoterende i plenumssaken inntatt i Rt. 1952 side 1089, særlig side 1098 (hvalavgiftssaken), at domstolene i vid utstrekning må respektere Stortingets eget syn. Grunnlovsbestemmelser til vern om økonomiske rettigheter må for så vidt komme i en mellomstilling.”

- (69) Etter mitt syn tilsier disse utgangspunkter om Grunnlovens gjennomslagskraft at normen i § 97 åpner for mellomvarianter mellom et absolutt forbud og en helhetsvurdering hvor bare den særlig urimelige og urettferdige tilbakevirkning er forbudt. Gullklausuldommen i

Rt. 1962 side 369 er et eksempel på en slik mellomvariant: Omfattende private økonomiske rettigheter måtte vike for tvingende samfunnsinteresser.

- (70) I vår sak er Arves Trafikkskole fratatt en økonomisk rettighet. I sin virkning dreier det seg om å knytte økonomiske byrder til en tidligere handling. Man er da på et område hvor Grunnlovens tilbakevirkningsforbud står sterkt, men ikke i forbudets innerste kjerne. Etter mitt syn kan man ikke på dette området stille opp et absolutt forbud mot tilbakevirkning. Men fordi man er så nær kjerneområdet til § 97, må det mye til før en tilbakevirkning kan godtas.
- (71) Staten har anført at lovgiver må ha stor handlefrihet på skatte- og avgiftsområdet. Jeg bemerker at dette synspunktet har vært lagt til grunn som et generelt utgangspunkt i forhold til alminnelig inntekts- og formuesskatt. I vår sak gjelder det en transaksjonsavgift hvor nye byrder blir knyttet til en transaksjon som avgiftsmessig sett skulle ha vært gjort opp før lovendringen. Hensynet til omsetningslivets innrettelsesbehov må da veie tungt. Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 74 om at merverdiavgift svares etter de regler som gjelder på leveringstiden, gir borgerne en særlig forventning om at lovendringer ikke skal skje med tilbakevirkende kraft til skade for dem. Når hensynene til forutberegnelighet og endelige oppgjør veier tungt, må mer generelle hensyn etter mitt syn vike. Jeg kan heller ikke se at lovgivers behov for handlingsrom er like stort på dette området som ved fastsettelsen av de rettslige rammer for det alminnelige skatteoppgjør i det enkelte inntektsår.
- (72) Etter dette mener jeg at en ny transaksjonsavgift bare kan legges på en tidligere handling dersom sterke samfunnsmessige hensyn gjør seg gjeldende. Det samme må gjelde når det er tale om å tilsidesette et korrekt gjennomført fradrag for merverdiavgift. Noen helhetsvurdering hvor bare den klart urimelige og urettferdige tilbakevirkning er forbudt, er det ikke rom for.
- (73) Overgangsordningen i del V andre ledd i endringslov 21. desember 2001 nr. 113 ble gjennomført for å unngå uheldig avgiftstilpasning og konkurransevidning. Staten har fremhevet at overgangsordningen var et bevisst valg, som er omtalt og begrunnet i proposisjonen og innstillingen. Dette kan imidlertid ikke være avgjørende i grunnlovsvurderingen. Som tidligere nevnt er for øvrig Grunnloven § 97 overhodet ikke berørt i forarbeidene. Dermed foreligger det ikke en slik situasjon som førstvoterende beskriver i Kløftadommen i Rt. 1976 side 1 på side 6.
- (74) Domstolene kan riktignok ikke overprøve de politiske vurderinger av behovet for tiltak eller hensiktsmessigheten av de tiltak som blir valgt, jf. blant annet Kløftadommen og avgjørelsen i Rt. 2001 side 762 på side 768. I vår sak må derfor Høyesterett ta utgangspunkt i at det var behov for å motvirke avgiftstilpasning og konkurransevidning, og at overgangsordningen var et hensiktsmessig virkemiddel for å nå disse målene. Men dermed er det ikke sagt at hensynene skal være avgjørende i vurderingen av om det foreligger et tilstrekkelig tungtveiende samfunnsmessig behov til å godta at lovendringen gis tilbakevirkende kraft.
- (75) Jeg kan da heller ikke se at hensynet til å unngå innrettelse i mellomperioden og konkurransehensynet er tungtveiende nok til å forsvare den aktuelle tilbakevirkningen. Heller ikke lovgiver kan ha ment at det var noe presserende behov for å unngå avgiftstilpasning og konkurransevidning. Det ble ikke vedtatt noen tilsvarende

overgangsordning da merverdiavgift ble innført for tjenester. Og da kjøreskolene ble tatt ut av avgiftsområdet, var det bare avgift for personbiler som skulle tilbakeføres. Fradragsført avgift for andre anskaffelser, som lastebiler, datautstyr og kontormøbler, skulle ikke tilbakeføres. Jeg tilføyer at den økonomiske betydningen for staten av tilbakeføringsordningen var beskjeden. Samlet tilbakeføring fra kjøreskolene ble anslått til rundt 10 millioner kroner, jf. Ot.prp. nr. 21 (2001–2002) side 7.

- (76) Det direkte tapet Arves Trafikkskole har lidt på grunn av lovendringen, kan synes lite, men det er ikke helt lite i forhold til trafikkskolens størrelse. At tapet bare er på noen få titusener, må uansett ha begrenset betydning ved grunnlovsvurderingen. Også de mer indirekte økonomiske virkningene må spille en underordnet rolle. Det er for øvrig betydelig usikkerhet knyttet til flere av disse forholdene, blant annet i hvilken grad lovendringen gjorde det mulig for Arves Trafikkskole å oppnå en større omsetning av kjøretimer.
- (77) Min konklusjon er så langt at overgangsordningen ikke står seg i forhold til Grunnloven § 97. Spørsmålet er om den likevel må godtas fordi næringen gjennom Sem-erklæringen og de ulike skritt i lovgivningsprosessen fikk et tilstrekkelig forvarsel om at kjøreskolene ville bli tatt ut av avgiftsområdet og om den planlagte overgangsordningen.
- (78) Som jeg har vært inne på, ble kjøpsavtalen om bilen inngått 12. oktober 2001, fire dager etter at Sem-erklæringen ble lagt frem, men før regjeringen hadde fremmet proposisjonen med forslag til lovendring. Bilen ble levert etter at proposisjonen var fremmet og finanskomiteens innstilling var avgitt, men ble betalt og er akseptert å være rettmessig ført til fradrag før de nevnte stortingsdokumentene ble avgitt.
- (79) Jeg legger til grunn at lovgiver – for å unngå skatte- og avgiftsmotiverte tilpasninger – har et visst spillerom for å bestemme at en lov skal tre i kraft fra et tidligere tidspunkt enn vedtakstidspunktet, for eksempel fra den dato proposisjonen ble fremmet. Formålet med Grunnloven § 97 er å skape trygghet og forutberegnelighet. Dersom tilstrekkelig forutberegnelighet er etablert før loven blir vedtatt, kan det derfor etter omstendighetene være berettiget å bestemme at lovendringen skal tre i kraft fra et tidspunkt forut for vedtakelsen for å motvirke disposisjoner med sikte på å komme loven i forkjøpet under lovforberedelsen, jf. også Rt. 1990 side 284 på side 295 og Rt. 1976 side 1245 på side 1251.
- (80) Forutsetningen må være at det på det tidligere tidspunktet er klart eller nærliggende at man vil få den regel som senere blir lov. Etter mitt syn må det videre normalt kreves at lovforslaget og forslaget til ikrafttredelsestidspunkt er gjort tilstrekkelig kjent for den aktuelle gruppe. Hvilke vilkår som ellers må stilles opp, finner jeg ikke grunn til å komme nærmere inn på her.
- (81) Sem-erklæringen skapte etter mitt syn ikke tilstrekkelig kunnskap om den kommende overgangsordningen. Den ga bare uttrykk for mindretallsregjeringens politiske målsetning om å få opphevet ordningen med merverdiavgift på kjøreopplæring i løpet av en fireårsperiode, og nevnte ikke tilbakevirkningsregelen.
- (82) Jeg finner ikke grunn til å ta stilling til om Stortinget uten å komme i konflikt med Grunnloven § 97 kunne ha bestemt at lovendringen skulle tre i kraft da proposisjonen ble fremmet 9. november 2001. Avgjørende for meg er at Stortinget ikke har fulgt en slik

fremgangsmåte. Stortinget har riktignok gitt til kjenne et syn om at adgangen for kjøreskolene til å fradragsføre inngående merverdiavgift skulle falle bort før 1. januar 2002. Men beslutningen ble ikke truffet med kunnskap om at tilbakevirkningen i utgangspunktet er i strid med Grunnloven § 97. Det er usikkert om Stortinget ville ha valgt en tidligere ikrafttredelse dersom de grunnlovsmessige rammer hadde vært tatt i betraktning. Vi vet heller ikke hvordan en eventuell ordning ville ha blitt utformet dersom et annet skjæringspunkt hadde blitt vedtatt. For eksempel kunne det tenkes at Stortinget av hensyn til Grunnloven § 97 hadde valgt å la avtaletidspunktet og ikke leveringstidspunktet være avgjørende. I tilfelle ville ikke Arves Trafikkskole ha vært berørt av tilbakevirkningen.

- (83) Jeg finner det på denne bakgrunnen klart at datoen proposisjonen ble fremmet, i vår sak ikke kan danne skjæringspunktet for når loven kan virke tilbake fra. Min konklusjon blir da at den aktuelle tilbakebetalingsregelen er i strid med Grunnloven § 97. Oslo fylkesskattekontors vedtak 16. oktober 2002 er ugyldig og må oppheves. Selv om jeg har kommet til samme resultat som tingretten, bør det etter mitt syn utformes en ny domsslutning for å få frem at det er det endelige vedtaket 16. oktober 2002 som oppheves.
- (84) Arves Trafikkskole har lagt ned påstand om å bli tilkjent saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett. I samsvar med hovedregelen i tvistemålsloven § 180 andre ledd, jf. § 172 første ledd finner jeg at staten bør pålegges å betale Arves Trafikkskoles saksomkostninger for alle tre instanser.
- (85) Trafikkskolens prosessfullmektig har lagt frem en samlet omkostningsoppgave på 872 753 kroner. Av dette utgjør 133 922 kroner salær og utgifter som trafikkskolen ble tilkjent i tingretten, og 218 750 kroner salær og utgifter for lagmannsretten. I begge beløpene er merverdiavgift inkludert. De resterende 520 081 kroner er omkostningene for Høyesterett, hvorav 410 000 kroner er salær, 6 065 kroner er utgifter og 104 016 kroner er merverdiavgift. Rettsgebyret er ikke regnet med. Saken, som varte i to dager for Høyesterett, har krevd omfattende forberedelser. Etter mitt syn tilsvarer likevel salærkravet for Høyesterett et arbeid som må være mer omfattende enn det som var nødvendig for å få saken "betryggende" utført, jf. tvistemålsloven § 176. Jeg viser til at advokat Tobiassen har representert Arves Trafikkskole i samtlige instanser. Han må dermed ha fått god innsikt i sakens juridiske og faktiske sider. Jeg er kommet til at de samlede omkostninger bør fastsettes til 800 000 kroner, inkludert merverdiavgift og rettsgebyr.
- (86) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Oslo fylkesskattekontors vedtak av 16. oktober 2002 oppheves.
2. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Finansdepartementet til Arves Trafikkskole 800 000 – åttehundretusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall og til betaling skjer.

- (87) Dommer **Rieber-Mohn**: Jeg er kommet til samme resultat som lagmannsretten.
- (88) Jeg er i hovedsak enig i førstvoterendes generelle redegjørelse for Grunnlovens § 97 som skranke for lovgiveren på skatte- og avgiftsområdet. Jeg er også enig med henne i at det her er tale om tilbakevirkning til skade for Arves Trafikkskole. Som fremholdt av førstvoterende har det i rettspraksis og juridisk teori tradisjonelt vært operert med et skille mellom formues- og inntektsbeskatningen på den ene side og de såkalte handlingsskattene på den annen side. Merverdiavgiften anses for å tilhøre den sistnevnte gruppe sammen med for eksempel dokumentavgift og toll. Borgerne nyter etter tradisjonell oppfatning et sterkere grunnlovsmessig vern mot tilbakevirkende handlingsskatter enn de gjør ved den alminnelige formues- og inntektsskatten. For den sistnevnte skattetype er det lagt til grunn at standardteorien gjelder fullt ut, slik at tilbakevirkningen bare kan anses grunnlovsstridig hvis den finnes å være klart urimelig eller urettferdig. Handlingsskattene har dermed vært ansett for å ligge innenfor en hardere kjerne av Grunnlovens § 97, slik at det skal vesentlig mindre til før en tilbakevirkning vil være grunnlovsstridig.
- (89) Selv om det er enighet om disse hovedsynspunkter, kan det etter min mening ikke opereres med et skarpt skille mellom de to skattetyper. Høyesterett har således akseptert tilbakevirkning av en regel om skjerpet beskatning av inntekt oppnådd ved et salg i et tidligere inntektsår, altså forut for det aktuelle ligningsåret, jf. Rt. 1976 side 1245. Den lovendring det var tale om, tok sikte på ”mere rettferdige skatteregler slik at like tilfelle skal behandles likt”, som det ble uttrykt i den proposisjonen førstvoterende i den saken siterte fra. Ved den lovendringen ble det i realiteten lagt nye byrder til tidligere foretatte handlinger, og slik sett hadde endringen likhetstrekk med det som karakteriserer handlingsskatten. Skranken må likevel her, som ellers ved regler som skjerper inntektsskatten, være om tilbakevirkningen må anses ”klart urimelig eller urettferdig”, jf. Rt. 2001 side 762 på side 767 og Zimmer, Skatterett nr. 3 2002 side 290–291.
- (90) På den annen side kan ikke selve klassifiseringen som handlingsskatt uten videre medføre at det kreves tungtveiende samfunnsmessige hensyn for å akseptere en tilbakevirkning. Innenfor gruppen handlingsskatter finnes ulike varianter, og det er vanskelig å se at tilbakevirkningsspørsmålet stiller seg likt for alle. Rettspraksis viser etter min mening at det også innenfor det som i vid forstand kan kalles handlingsskatter, åpnes for ulike vurderinger av tilbakevirkningens formål, behov, karakter av inngrep mv. Jeg nevner her dommen i Rt. 1992 side 182, som gjaldt spørsmålet om tilbakevirkning av nye regler om transportstøtte, vurdert i forhold til forvaltningslovens § 39. Reglene begrenset adgangen til å innvilge søknad om transportstøtte for utførte transporter, når søkeren i ettertid var gått konkurs. Når det sees bort fra forholdet mellom lovgiver og domstoler, er dette forvaltningsmessige tilbakevirkningsspørsmålet langt på vei sammenfallende med spørsmålet etter Grunnlovens § 97. Når Høyesterett i den saken kom til at tilbakevirkning ikke kunne godtas, ble det fremhevet at det var ”tale om en omfattende tilbakevirkning som vanskelig kan begrunnes ut fra et reelt behov”, se dommen side 187.
- (91) En spesiell variant forelå i dommen inntatt i Rt. 2005 side 855. Forholdet var i korthet at en forskrift fra 1997, som fastsatte skattesatsen ved ”summerisk fellesoppgjør” etter ligningslovens § 9-5 nr. 8, ble anvendt på unnlatte lønnsinnberetninger i årene 1992 og 1993. Man hadde her å gjøre med en skarp form for handlingsskatt – av sanksjonslignende karakter. Ved bedømmelsen av forskriftens grunnlovsmessighet gikk Høyesterett likevel inn i en vurdering av forskriftens formål, som isolert betraktet ble funnet å tale ”for at ordningen bør aksepteres i forhold til tilbakevirkningsforbudet i

Grunnloven § 97". Dette ble imidlertid ikke funnet "avgjørende". Førstvoterende fremhevet for øvrig at forskriftens ikrafttredelsesbestemmelse syntes "å ha ført til resultater som kan fremstå som noe tilfeldige eller vilkårlige".

- (92) Når Høyesterett her ved en sanksjonslignende handlingsskatt ga seg inn på visse vurderinger ved bedømmelsen av grunnlovsmessigheten, må det etter min mening desto mer være berettiget ved bedømmelsen av den overgangsbestemmelse som denne sak gjelder. Det er uansett grunnlag for å nyansere innenfor kategorien handlingsskatter.
- (93) I foreliggende sak er altså situasjonen den at trafikkskolenes kjøreopplæring med personkjøretøy ikke var merverdiavgiftspliktig frem til 1. juli 2001, da avgiftsplikt ble innført, for så å bli fjernet igjen ved lov 21. desember 2001 med virkning fra 1. januar 2002. Denne korte visitten inn i avgiftsplikten var naturligvis ikke uten problemer for bransjen, men skyldtes altså et politisk regimeskifte. Og den lov man fikk 21. desember 2001, som gjeninnførte avgiftsfriheten, var ønsket av trafikkskolenes bransjeorganisasjon. Autoriserte Trafikkskolars Landsforbund skrev således i brev 19. september 2000 til Finansdepartementet, da innføring av merverdiavgift på tjenester var aktuelt, at en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget blant annet ville føre til økte omkostninger, og at "kostnaden for elevene også [ville] stige som følge av økte administrative omkostninger ved trafikkskolene". I brevet ble det også nevnt at trafikkskolene i dag er "hardt belastet med avgifter".
- (94) Høyesterett har nå til bedømmelse overgangsbestemmelsen i den loven som gjeninnførte avgiftsfrihet, og som var ønsket av trafikkskolene, og som generelt må anses å ha medført fordeler for disse. Overgangsbestemmelsen hadde til formål "å unngå avgiftsmotivert tilpasning" og "å likebehandle kjøreskoler som har benyttet seg av fradragsretten i forhold til andre kjøreskoler som ikke har benyttet seg av dette", se Ot.prp. nr. 21 2001–2002 side 7. Det hadde vært en fordel om lovendringen av 21. desember 2001 var blitt forberedt med en åpen drøftelse av tilbakevirkningens forhold til Grunnlovens § 97, slik at Stortinget kunne ha tatt stilling til dette. Men det er likevel på det rene at Stortinget i proposisjonen ble presentert for en tilbakevirkende og klar overgangsbestemmelse for kjøretøyer som var anskaffet i tidsrommet 1. juli 2001 – 1. januar 2002, se Innst. O. nr. 3 2001–2002 side 30.
- (95) Overgangsbestemmelsen er motivert av vesentlige formål, som ofte søkes ivaretatt ved endringer i skatte- og avgiftslovgivning. Særlig iøynefallende er overgangsregelens forankring i likebehandlingshensynet. Den kjøreskole som investerte i nytt personkjøretøy umiddelbart før 1. juli 2001, eller etter 1. januar 2002, fikk intet fradrag for inngående avgift, men måtte dekke denne fullt ut. Uten overgangsregelen ville alle som foretok slik investering i tidsrommet 1. juli 2001 til 1. januar 2002 få fullt fradrag for inngående avgift, fordi man da befant seg i et merverdiavgiftspliktig regime. Med overgangsregelen sikret man seg at fradragsretten fikk virkning i den utstrekning det anskaffede personkjøretøy ble benyttet i avgiftspliktig virksomhet – fra seks måneder og ned til en måned, som ble situasjonen for Arves Trafikkskole. Derved oppnådde man langt på vei en avgiftsmessig likestilling av trafikkskolene i en periode med endringer i avgiftsregimet.
- (96) Etter min mening forsterkes begrunnelsen for overgangsregelen av den form for handlingsskatt det er tale om i denne saken. Det dreier seg ikke direkte om etablering av avgiftsplikt på en tidligere avgiftsfri handling. Men ved at en ervervet fradragsrett reduseres med tilbakeføringsplikt kan det anføres at virkningen reelt sett blir den samme.

Det som imidlertid særpreger denne handlingsskatten, er at fradragsretten for inngående avgift forutsetter en høyere utgående avgift, som det skal gjøres fradrag i. Det er nok så at den fulle fradragsrett erverves når driftsmiddelet anskaffes. Men systemet hviler på den underliggende forutsetning at det anskaffede driftsmiddel – in casu bilen – går inn som et driftsmiddel i avgiftspliktig omsetning. Den nære sammenhengen mellom inngående og utgående avgift kommer til uttrykk blant annet i merverdiavgiftslovens § 24, som statuerer rett for den næringsdrivende til refusjon av overskytende beløp ”når inngående avgift overstiger utgående avgift”. Derfor svekkes også begrunnelsen for retten til fullt fradrag når det driftsmiddelet som den knytter seg til, etter kort tid tas ut av avgiftsområdet.

- (97) Forskrift nr. 90, gitt av Finansdepartementet 24. januar 1989 med senere endringer, gir i § 2 en regel om forholdsmessig tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift når den næringsdrivende omdisponerer kjøretøyet til bruk som ikke ville ha gitt fradragsrett. I §§ 3 – 4 gis unntaksregler, som åpner for å fritta for tilbakeføring når kjøretøyet omdisponeres av grunner som den næringsdrivende ikke har herredømme over, for eksempel hvor tilbakeføring av fradragsført avgift vil ”være særlig urimelig overfor den avgiftspliktige”. Den ankende part har fremholdt at situasjonen i vår sak er parallell til disse unntakssituasjoner. Til dette vil jeg først bemerke at i vår sak er situasjonen den at trafikkopplæringen tas ut av merverdiavgiftsområdet etter ønske fra bransjen selv. Videre er unntakene i forskrift nr. 90 gitt under en forutsetning om fortsatt avgiftsplikt for trafikkopplæringen. Når denne forutsetning svikter, var det etter mitt syn nærliggende for lovgiveren å velge en overgangsregel som bygger på det samme prinsipp som hovedregelen i forskrift nr. 90.
- (98) I bedømmelsen av overgangsbestemmelsens forhold til Grunnlovens § 97, er det også relevant å se nærmere på tilbakevirkningens karakter av inngrep. Avtale om bilkjøp ble inngått, og bilen ble forskuddsbetalt, på et tidspunkt da Arves Trafikkskole ikke hadde konkret kjennskap til at en opphevelse av avgiftsplikten var nær forestående. Men det hadde – som førstvoterende har gjort rede for – vært debatt om spørsmålet. Næringen hadde uttrykt et ønske om å få avgiftsfrihet, og dette ble også tatt opp som et punkt i Semerklæringen. Det ble i denne situasjon viktig for de politiske myndigheter å unngå avgiftsmessige tilpasninger i overgangsfasen. Og det forhold at avgiftsplikten for kjøreskolene bare gjaldt i en meget kort periode, gjorde ikke behovet mindre for den overgangsregelen som saken gjelder.
- (99) Det må kunne legges til grunn at Arves Trafikkskole kjøpte bilen ut fra et reelt behov for utskifting. Det er riktignok anført at trafikkskolen – på grunn av fradragsregelen – anskaffet en noe dyrere bil enn den ellers ville ha gjort. Men jeg har vanskelig for å se at trafikkskolen ble særlig hardt rammet av lovendringen – iallfall i et noe lengre tidsperspektiv. Det ville etter min mening fremstå som en noe tilfeldig fordel om de trafikkskoler som kjøpte bil i annet halvår 2001, skulle oppnå en fradragsrett de ikke hadde som kjøpte bil kort tid før eller kort tid etterpå.
- (100) De forhold jeg har trukket frem i det foregående – overgangsbestemmelsens sammenheng med selve lovendringen og dens begrunnelse, fradragsrettens særlige karakter og tilbakevirkningens begrensede omfang – tilsier at pålegget om forholdsmessig tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift, går klar av Grunnlovens § 97. Pålegget tilhører ikke den kjerne av handlingsskatter som det enten er et absolutt forbud mot å gi tilbakevirkende kraft, eller hvor dette iallfall krever ekstraordinære, tungtveiende

samfunnsmessige hensyn. Dette sistnevnte kriterium, som førstvoterende synes å bygge på, passer etter mitt skjønn ikke godt ved bedømmelsen av grunnlovsmessigheten til en lovendring av så vidt begrenset rekkevidde som den foreliggende. Men vi befinner oss på handlingsskattens område, og det er da ikke grunnlag for å kreve at tilbakevirkningen er ”klart urimelig eller urettferdig” før den må settes til side som grunnlovsstridig, jf. Rt. 2001 side 762. Det foreliggende tilfellet befinner seg her i en mellomstilling, hvor også mindre tungtveiende samfunnshensyn kan gi grunnlag for å akseptere tilbakevirkningen. Det hører i første omgang under lovgiver å bedømme hvilke samfunnshensyn som her vil være relevante.

- (101) Det blir etter dette min konklusjon at tilbakeføringsvedtaket er gyldig og at lagmannsrettens dom bør stadfestes. Jeg finner at saksomkostninger ikke bør tilkjennes for noen instans.
- (102) Dommer **Lund:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Rieber-Mohn.
- (103) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (104) Dommer **Stabel:** Likeså.
- (105) Dommer **Aasland:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Øie.
- (106) Dommer **Gussgard:** Likeså.
- (107) Dommer **Stang Lund:** Likeså.
- (108) Dommer **Oftedal Broch:** Likeså.
- (109) Dommer **Flock:** Likeså.
- (110) Dommer **Bruzelius:** Likeså.
- (111) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (112) Dommar **Utgård:** Det same.
- (113) Dommer **Støle:** Likeså.
- (114) Justitiarius **Schei:** Likeså.

(115) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Oslo fylkesskattekontors vedtak av 16. oktober 2002 oppheves.
2. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Finansdepartementet til Arves Trafikkskole 800 000 – åttehundretusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall og til betaling skjer.