



NORGES HØYESTERETT

Den 29. oktober 2009 avsa Høyesterett dom i

HR-2009-02055-A, (sak nr. 2009/577), sivil sak, anke over dom,

Nordea Bank Norge ASA

(advokat Kyrre Eggen)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Marius Emberland – til prøve)

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

- (1) Dommer **Bårdsen**: Saken gjelder foreldelse av krav på fradrag for inngående merverdiavgift. Spørsmålet er om staten er avskåret fra å gjøre foreldelse gjeldende, eller er erstatningsansvarlig for å ha opptrådt uaktsomt i forbindelse med at kravet ikke ble fremmet før utløpet av foreldelsesfristen.
- (2) Tvisten har sin bakgrunn i ordningen med at en næringsdrivende ved anskaffelse av varer og tjenester til bruk i avgiftspliktig virksomhet, kan kreve fradrag for inngående avgift, jf. merverdiavgiftsloven § 21. Fradragsretten gjør at avgiften belastes det siste omsetningsleddet. Systemet er basert på selvmelding. Den avgiftspliktige må derfor kreve fradrag for avregning mot utgående avgift eller tilbakebetaling. Slike fradragskrav foreldes etter de ordinære regler i foreldelsesloven.
- (3) Merverdiavgiftsreformen i 2001 innførte avgift på tjenester. Endringen skapte praktiske problemer for næringer med virksomhet dels innenfor og dels utenfor avgiftsområdet, ettersom disse har krav på forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven § 23, jf. forskrift 20. desember 1969 nr. 18, fastsatt med hjemmel i

merverdiavgiftsloven § 26 jf. § 23. Blant andre ble finansnæringen berørt, og denne tok tidlig opp med avgiftsmyndighetene – særlig gjennom sin interesseorganisasjon Finansnæringens hovedorganisasjon (FNH) – behovet for avklaringer.

- (4) Ut fra det man oppfattet som en uklar rettstilstand, og i påvente av klargjøring fra avgiftsmyndighetenes side, avstod noen bedrifter fra å kreve fradrag. En av disse var Nordea Bank Norge ASA (Nordea). Jeg nevner at konsernets primære aktivitet – bankvirksomhet – faller utenfor avgiftsområdet, mens sidevirksomhet som blant annet rådgivning, utleie av bankbokser og utstyr, faller innenfor. Nordea ble etter det opplyste fellesregistrert med en rekke av sine datterselskaper fra 1. juli 2001, jf. merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd. Ut fra de regler som var gitt og selskapsstrukturen, var beregningen av fradraget ressurskrevende og forbundet med usikkerhet.
- (5) Den 5. oktober 2001 skrev FNH brev til Finansdepartementet, og ga blant annet uttrykk for følgende:

”Innsending av omsetningsoppgave og innbetaling av merverdiavgift fra finansbedriftene skal første gang finne sted 10.10.01. Det råder i dag betydelig usikkerhet om hvilke omsetningstall for unntatte og fritatte finansielle tjenester som skal oppgis i omsetningsoppgaven, og vi utelukker ikke at slike tall ikke kan gis. I mangel av oppgaver over samlet omsetning vil bedriftene heller ikke kunne beregne forholdsmessig fradrag for anskaffelser til delt virksomhet, og risikerer i denne omgang å gå glipp av fradrag for inngående avgift. Vi legger til grunn at dette kan korrigeres ved senere anledninger innenfor den generelle frist for foreldelse på tre år.”

- (6) Behovet for avklaring og bekymringen for foreldelse, ble gjentatte ganger fremhevet overfor avgiftsmyndighetene fra FNHs side. I brev 26. juni og 25. september 2003 pekes på at det for finansbedriftene ”begynner å haste med å få en løsning på dette spørsmålet”. Alternativet var at næringen selv utarbeidet egne fordelingsnøkler. Den 15. oktober 2003 var det møte mellom Finansdepartementet og FNH. I et internt referat fra møtet, skrevet av FNH, heter det blant annet:

”Når det gjelder den generelle fristen på tre år for foreldelse av retten til fradrag, som begynner å løpe fra 01.07.04, uttalte departementet at det ville være mulig å frafalle denne dersom man hadde fått for lite fradrag i forhold til det man hadde krav på etter loven.”

- (7) I brev fra Skattedirektoratet 14. november 2003 ble det gitt en oppfølgende redegjørelse for reglene om fordeling av inngående avgift. FNH kommenterte redegjørelsen i brev til Finansdepartementet 8. januar 2004, og uttalte blant annet:

”Før vi nærmere kommenterer Skattedirektoratets brev vil vi også vise til at det i møtet fra Finansdepartementet ble anført at foreldelsesfristen på tre år for fradrag for inngående merverdiavgift vil være mulig å frafalle dersom foretaket godtgjør at det er krevd for lite fradrag og at dette har sammenheng med uklarheten som har rådet om regelverket. Vi legger derfor til grunn at fristen på tre år for justering av avgiftsoppgjør ikke vil bli praktisert absolutt.”

- (8) Brevet ble ikke besvart.
- (9) Henvendelsene fra FNH førte ikke til at det ble innført egne regler for finansnæringen. Fradrag måtte derfor beregnes på grunnlag av regelverket slik det var ved innføringen i 2001. Nordea engasjerte i oktober 2004 et revisjonsfirma til å utarbeide fordelingsnøkler.

- (10) Tilleggsoppgaver ble sendt fylkesskattekontoret 6. oktober 2005, etterfulgt av forklarende brev 10. oktober. Samtidig ble det søkt om frafall av foreldelsesinnsigelsen for den del av kravet som var blitt eldre enn tre år. Dette gjaldt fjerde til sjette termin for 2001, og første til femte termin for 2002. Det samlede fradragkravet var 12 868 109 kroner, hvorav 5 984 006 kroner ville være foreldet etter den alminnelige treårsregel i foreldelsesloven.
- (11) Ettersom praksis om frafallelse av foreldelsesinnsigelser står helt sentralt i saken, nevner jeg at et stortingsvedtak i 1955 ga Kongen eller den han bemyndiget hjemmel til å frafalle foreldelsesinnsigelser på statens vegne, jf. Innst. S. nr. 39 (1955) side 79. Når det gjelder merverdiavgift ble det etter hvert etablert en svært lempelig praksis: Under forutsetning av at tilgodebeløpet var betryggende dokumentert og det ikke var tvil om sakens faktiske eller rettslige side, ble foreldelsesinnsigelsen frafalt for inntil ti år tilbake i tid fra det tidspunkt søknad om frafallelse ble fremsatt.
- (12) Ved Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet 7. desember 2005 – altså etter at Nordea hadde søkt om frafallelse, men før søknaden var avgjort – la man om denne praksis. Det heter i brevet blant annet:

”Departementet kan ikke se at det innenfor dette fagområdet er spesielle hensyn som i tilstrekkelig grad tilsier utbetaling av til gode merverdiavgift utover de alminnelige frister som følger av foreldelsesloven. Etter oppgjøret i kjølvannet av Høyesteretts dom i Porthuset-saken har også vist at en slik liberal praksis kan få store provenymessige konsekvenser, noe som gjør at anslagene for inntektene fra merverdiavgift kan bli usikre dersom det i for stor grad åpnes for oppgjør langt tilbake i tid. Videre vises til at behandlingen av søknader om frafallelse legger unødige beslag på offentlige ressurser, og utgjør betydelige beløp. Praktiseringen kan også i noen grad undergrave de pliktene merverdiavgiftsloven stiller til de avgiftspliktige om å fremsette korrekte oppgaver, jf. merverdiavgiftsloven § 29.

Departementet har besluttet å endre den praksis som har utviklet seg med frafallelse av foreldelsesinnsigelse på merverdiavgiftsområdet. Fullmaktene til SKD og FSK trekkes derfor med dette tilbake. Endringen innebærer at SKD og FSK fra i dag skal legge foreldelseslovens regler til grunn ved behandling av krav på utbetaling av til gode merverdiavgift. Dette harmonerer også med det som gjelder for toll og særavgifter. Departementet vil på sikt vurdere behovet for å fastsette særlige lovbestemmelser om utbetaling av til gode merverdiavgift.

Retten til å frafalle foreldelsesinnsigelse er hjemlet i den fullmakt departementet er gitt i ... kgl.res. 20. desember 2002. Det nærmere innhold i praksisen er det til enhver tid opp til departementet å definere. Praksisen kan derfor legges om uten at det kreves endringer i lov eller forskrift. Den frafallelsespraksisen som har eksistert til nå, har ikke gitt grunnlag for sedvanerett, ettersom myndighetene hele tiden har vært av den oppfatning av de ikke er forpliktet til å frafalle foreldelsesinnsigelsen.

Departementets generelle fullmakt i kraft av kgl.res. 20. desember 2002 blir stående. For krav om utbetaling av til gode merverdiavgift vil imidlertid frafallelse heretter kun være aktuelt i helt spesielle tilfeller. Utgangspunktet vil være at foreldelsesinnsigelsen ikke frafalles. Vi vil i denne sammenheng vise til at en avgjørelse om å ikke frafalle foreldelsesinnsigelsen ikke er et enkeltvedtak, og at forvaltningslovens regler om klage kommer ikke til anvendelse.

Endringen trer i kraft umiddelbart, med virkning for saker som ikke er ferdigbehandlet per dags dato. Med dette forstås alle saker hvor avgjørelse om frafallelse av foreldelsesinnsigelse ennå ikke er truffet. I de sakene hvor slik avgjørelse er truffet før dags dato, skal tilgodebeløp utbetales.”

- (13) Oslo fylkesskattekontor nektet først å godkjenne Nordeas oppgaver, jf. vedtak 22. desember 2005. Etter klage besluttet fylkesskattekontoret i vedtak 2. mars 2006 å anvise til utbetaling de deler av kravet som ikke var foreldet – 6 884 103 kroner. For de øvrige deler gjorde man gjeldende foreldelse, i tråd med Finansdepartementets brev som jeg nettopp har referert store deler av. Nordea søkte 23. mars 2006 om at Finansdepartementet skulle frafalle foreldelsesinnsigelsen. I vedtak 20. desember 2006 ble søknaden avslått.
- (14) Nordea tok ut stevning mot staten v/Skattedirektoratet. Det ble gjort gjeldende at Oslo fylkesskattekontors vedtak 2. mars 2006 og Finansdepartementets vedtak 20. desember samme år, var ugyldige. Subsidiært ble det krevd erstatning tilsvarende den foreldede del av fradraget. Ved Oslo tingretts dom 14. desember 2007 ble staten frifunnet, og Nordea ilagt ansvar for sakskostnadene for tingretten. Etter skriftlig behandling basert på reglene i tvisteloven § 29-16 femte ledd, forkastet Borgarting lagmannsrett 22. januar 2009 Nordeas anke, og ila banken ansvar for statens sakskostnader også for lagmannsretten.
- (15) Nordea har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Ved Høyesteretts ankeutvalgs beslutning 17. april 2009 er anken tillatt fremmet. Saken står i samme stilling for Høyesterett som for de tidligere instanser. Jeg nevner spesielt at partene ikke er uenige om grunnlaget for Nordeas samlede fradragkrav og den nærmere beregning av dette. Det er videre enighet om at kravet i saken vil være foreldet etter den alminnelige foreldelsesfrist på tre år, og at vedtakene om å ikke frafalle foreldelse var i tråd med retningslinjene og praksis da vedtakene ble truffet. Det er også enighet om at foreldelse ville ha blitt frafalt overfor Nordea dersom søknaden var avgjort på grunnlag av praksis på søknadstidspunktet.
- (16) Den ankende part – *Nordea Bank Norge ASA* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (17) *Prinsipielt* anføres at myndighetenes tidligere praksis om frafall av foreldelsesinnsigelser på merverdiavgiftens område, ga uttrykk for en rettsregel som staten ikke kunne endre i kraft av sin private autonomi. Praksis var langvarig, konsekvent og kjent. Den skapte symmetri med avgiftsmyndighetenes endringsadgang til ugunst for den avgiftspliktige, jf. merverdiavgiftsloven §§ 55 og 56. Praksisen gjaldt en rett for borgerne, den var en del av et offentligrettslig avgiftssystem og knyttet seg til Stortingets bevilgningsmyndighet. Det var etablert en søknads- og vedtaksordning basert på objektive kriterier. Endring av praksis måtte derfor skje ved lov eller forskrift, og kunne ut fra tilbakevirkningsforbudene i Grunnloven § 97 og forvaltningsloven § 39 uansett ikke få virkning for søknader som var innkommet før endringen, jf. Rt. 1959 side 733 og Rt. 1992 side 182.
- (18) *Subsidiært* gjøres det gjeldende at statens handlemåte, i lys av den faste frafallspraksis, skapte en berettiget forventning hos Nordea om å kunne korrigere tidligere innbetalt avgift inntil ti år tilbake i tid, uhindret av foreldelsesreglene. Denne forventning hviler dels på et avtalerettslig grunnlag, ettersom Finansdepartementet overfor næringen – gjennom ord og konkludent atferd – ga uttrykk for at man ville følge etablert praksis om frafallelse. Dette binder staten. Foreldelsesloven § 28 nr. 1 om vedtakelse av fristforlengelse stiller ikke andre krav til kreditors viljeserklæring enn de som følger av alminnelige avtalerettslige regler. At fristforlengelsen i dette tilfellet ikke er tidsbestemt, medfører ikke at den er ugyldig.

- (19) Også ulovfestede forvaltningsrettslige prinsipper om vern for berettigede forventninger tilsier at staten ved sin handlemåte har avskåret seg fra å gjøre foreldelse gjeldende. Omleggingen av praksis er direkte knyttet til de provenymessige konsekvenser av statens tap i Rt. 2005 side 951 (Porthuset), og var ikke begrunnet i forhold som gjaldt finansnæringen. Staten skapte den vanskelige situasjonen for Nordeas del, ved uklare regler og lang avklarings tid. Hensynene bak foreldelsesreglene slår ikke til, og Nordea har opptrådt åpent og i tråd med et forsiktighetsprinsipp. Det ville vært uproblematisk å varsle om praksisendringen i forkant, bruke overgangsordninger som ikke rammet finansnæringen, eller anse bankenes berettigede forventninger som en særlig grunn til å frafalle foreldelse etter ny praksis.
- (20) Både det prinsipale og det subsidiære grunnlaget leder til at vedtakene om å nekte frafall av foreldelsesinnsigelsen er ugyldig.
- (21) *Atter subsidiært* gjøres det gjeldende at Nordeas berettigede forventning – bygget på etablert praksis og avgiftsmyndighetenes handlemåte – har erstatningsrettslig vern etter skadeserstatningsloven § 2-1, jf. Rt. 1981 side 462. Det gjelder ingen spesielt mild aktsomhetsnorm i situasjoner som dette. Slik forholdene lå an var det uansett uaktsomt å la Nordea innrette seg som om foreldelse ikke ville bli påberopt. Myndighetene burde tatt forbehold eller på annen måte gjort det klart at Nordea ikke kunne bygge på praksis. Eventuelt burde man ha varslet om at praksis ville bli endret, eller at foreldelse kunne bli påberopt, jf. veiledningsplikten i forvaltningsloven § 11 og alminnelige krav til god forvaltningsskikk.
- (22) Staten må erstatte Nordeas tap ved at foreldelse inntrådte. Dette svarer til den del av fradragskravet som ikke er godkjent på grunn av foreldelse.
- (23) Nordea Bank Norge ASA har lagt ned slik påstand:
- ”1. **Finansdepartementets vedtak av 20.12.2006 om avslag på søknad om frafall av foreldelse kjennes ugyldig.**
 2. **Den del av Oslo fylkesskattekontors vedtak datert 2. mars 2006 som avviser Nordea Bank Norge ASA sine tilleggsoppgaver for perioden 1. juli 2001 – 31. oktober 2002, kjennes ugyldig.**
- og/eller
3. **Staten v/Skattedirektoratet dømmes til å betale Nordea Bank Norge ASA inntil NOK 5 984 006,-, med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven fra 8. november 2005 til betaling skjer.**
- For alle tilfeller:
4. **Staten v/Skattedirektoratet dømmes til å betale til Nordea Bank Norge ASA saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrenter fra forfall til betaling skjer.”**
- (24) Ankemotparten – *staten v/Skattedirektoratet* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (25) Frafall av foreldelse er ikke avtalt. Foreldelsesloven § 28 nr. 1 stiller krav om vedtakelse. Avgiftsmyndighetenes kontakt med FNH i forlengelsen av merverdiavgiftsreformen –

herunder henvisningen til muligheten for frafallelse av foreldelsesinnsigelser – utgjør ingen slik vedtakelse av forlenget frist overfor Nordea.

- (26) Beslutning om frafall av foreldelse er en del av statens private autonomi. Borgerne vil da ikke kunne bygge noen rett på den etablerte praksis, selv om den er både langvarig og konsekvent. Uansett vil den aktuelle praksis kunne legges om uten lov- eller forskriftsvedtak, ettersom den ikke har gitt grunnlag for sedvanerett – den har ikke vært oppfattet som bindende. Valget av skjæringspunkt var velgrunnet, og innebar ikke ulovlig eller vilkårlig tilbakevirkning, jf. Rt. 1954 side 1156.
- (27) Nordea hadde ikke en berettiget forventning om frafallelse som var vernet av alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper, og staten kan heller ikke være erstatningsrettslig ansvarlig for brudd på slike forventninger. Det gjelder på dette feltet en mild aktsomhetsnorm, og staten har ikke opptrådt uaktsomt. Årsaksforholdene er dessuten uklare. En viktig grunn til at Nordea ventet med å kreve fradrag, var kostnadene forbundet med å beregne kravet og ønsket om at Finansdepartementet utarbeidet sjablonregler.
- (28) Staten v/Skattedirektoratet har lagt ned slik påstand:
- ”1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.”
- (29) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*
- (30) Slik jeg ser saken, er problemstillingen om staten *ved avtale* har bundet seg til å ikke gjøre foreldelse gjeldende, eller om det eventuelt hefter *offentligrettslige ugyldighetsgrunner* ved de to vedtakene om å ikke frafalle foreldelsesinnsigelsen. Det er dessuten spørsmål om staten uansett er *erstatningsansvarlig* for Nordeas tap på grunn av foreldelsen, etter den alminnelige regel i skadeserstatningsloven § 2-1.
- (31) Før jeg går nærmere inn på disse tema, nevner jeg at det hører under statens såkalte private autonomi å frafalle foreldelse av pengekrav. Staten er da underlagt, og kan også gjøre rett gjeldende etter, de aktuelle privatrettslige regler. Handlefriheten for staten vil i tillegg være begrenset av en del offentligrettslige skranker, både når det gjelder kompetanse, saksbehandling og innhold. Jeg nevner – som eksempler – de alminnelige regler om habilitet og veiledningsplikt, det ulovfestede kravet om forsvarlig saksbehandling, og myndighetsmisbrukslærens forbud mot usaklig forskjellsbehandling og vilkårlighet. I det hele har jeg som utgangspunkt at staten forventes å utøve også sin private autonomi i tråd med god forvaltnings-skikk. Ut fra mitt syn på saken har jeg ikke foranledning til å utvikle dette ytterligere.
- (32) Jeg ser først på spørsmålet om staten ved avtale har bundet seg til å ikke gjøre foreldelse gjeldende. Om så er tilfelle vil – slik også den ankende part har fremhevet – bero på alminnelige avtalerettslige regler, men da også slik at foreldelseslovens bestemmelser må iakttas. Paragraf 28 er sentral. Denne står under ”Alminnelige bestemmelser”, og har overskriften ”Avtale om å forlenge eller forkorte foreldelsestiden”. I nr. 1 heter det:

”Skyldneren kan ikke bindende vedta at foreldelse ikke skal inntre i samsvar med reglene i denne lov. Etter at fordringen er oppstått, kan han likevel vedta

fristforlengelse med virkning for inntil 3 år om gangen regnet fra vedtagelsen, likevel ikke ut over 10 år fra den dag da foreldelsesfristen ellers ville løpt ut.”

- (33) Bestemmelsen gjelder etter sin ordlyd bare avtaler om fristens lengde. Men jeg legger til grunn at den virker styrende for alle avtaler som setter lovens frister til side, herunder frafall av foreldelsesinnsigelse, jf. Hagstrøm, Obligasjonsrett (2003) side 740.
- (34) Ankende part har gjort gjeldende at det i uttrykket ”vedta” ikke ligger andre krav til debtors viljeserklæring enn de som følger av den alminnelige avtalerett, jf. Ot.prp. nr. 38 (1977–78) side 81 som taler om ”avtale”. Etter mitt syn gir verken ordlyden eller de nevnte motivene klare føringer. Foreldelseslovens preseptoriske utgangspunkt, og hensynet til forutsigbarhet, trekker imidlertid i retning av at man ikke anser debitor som bundet uten temmelig entydige holdepunkter. Jeg går ikke nærmere inn på dette, ettersom det i vår sak uansett er klart at avgiftsmyndighetene ikke har vedtatt fristforlengelse eller frafalt foreldelsesinnsigelsen.
- (35) Den ankende part har særlig fremhevet at Finansdepartementet i møte med FNH 15. oktober 2003 ga uttrykk for at det ville være mulig å frafalle foreldelsesinnsigelsen dersom noen hadde fått for lite fradrag i forhold til det man hadde krav på etter loven. Det er dessuten pekt på at departementet ikke reagerte da FNH senere viste til denne uttalelsen, og la til grunn ”at fristen på tre år for justering av avgiftsoppgjør ikke vil bli praktisert absolutt”.
- (36) Slike generelle henvisninger til muligheten for å ikke påberope foreldelse, innebærer ikke at staten har bundet seg. Det er dessuten uklart hva staten i tilfellet skulle ha bundet seg til. Jeg viser også til at kontakten mellom avgiftsmyndighetene og FNH gjaldt den generelle innretningen på reglene om avgiftsberegningen for delte virksomheter innen finansnæringen. Man drøftet ikke bestemte avgiftskrav eller avgiftspliktige. Jeg har forøvrig ikke kunnet finne holdepunkter for at Nordea den gang oppfattet det slik at forlengelse eller frafall var avtalt, og peker på at eksistensen av en slik avtale overhodet ikke ble berørt i Nordeas søknader om frafall, som i så fall ville vært overflødige.
- (37) Jeg går da over til spørsmålet om det hefter offentligrettslige ugyldighetsgrunner ved Finansdepartementets vedtak 20. desember 2006, hvor man besluttet å ikke frafalle foreldelsesinnsigelsen overfor Nordea – eventuelt om slike forhold også rammer Oslo fylkesskattekontors vedtak 2. mars samme år.
- (38) Den ankende part har gjort gjeldende at man ved en langvarig og fast praksis har etablert en rettsregel som ga Nordea krav på frafallelse, og som bare kunne endres ved lov eller forskrift innenfor rammene av tilbakevirkningsforbudene i Grunnloven § 97 og forvaltningsloven § 39.
- (39) Jeg antar at det kan forekomme tilfeller hvor et forvaltningsorgans praksis – også ved utøvelsen av det offentlige private autonomi – kan ha en slik karakter at det er etablert en rettsregel som bare kan fravikes ved lov eller forskriftsvedtak. Men det ligger i dagen at det skal mye til: Etableringen av bindende rettsregler på dette grunnlaget, og med denne trinnhøyde, fordrer ikke bare at praksis har vært langvarig og konsekvent, men også at denne etter hvert er betraktet som bindende – eller i hvert fall med rimelighet kunne oppfattes slik.

- (40) I vår sak er det ikke tvilsomt – og heller ikke bestridt – at det foreligger en langvarig og konsekvent praksis om frafall av foreldelsesinnsigelse for krav om tilbakebetaling som på søknadstidspunktet var yngre enn ti år. Det er imidlertid ikke noe som indikerer at avgiftsmyndighetene har ment seg forpliktet til å frafalle foreldelsesinnsigelsen, og det er heller intet i den forutgående kontakten mellom avgiftsmyndighetene og FNH eller Nordea som viser at de avgiftspliktige mente seg berettiget til frafall, utover en forventning om å bli behandlet likt med andre søkere. Jeg minner om at omleggingen av praksis blant annet var forankret i behovet for å begrense tapet av proveny på grunn av Høyesteretts dom i Rt. 2005 side 951 (Porthuset). Man var heller ikke i forhold til disse betydelig fradragskravene – hvor en rekke avgiftspliktige tapte store beløp på grunn av en uriktig lovforståelse hos avgiftsmyndighetene – inne på at den eldre praksis hadde fått en slik kvalitet at den sto i veien for en formløs omlegging av praksis, som også kunne gjennomføres uhindret av tilbakevirkningsforbudene i Grunnloven og forvaltningsloven.
- (41) Jeg bemerker for øvrig at skjæringstidspunktet ble valgt under iaktakelse av hensynet til likebehandling, jf. det jeg allerede innledningsvis refererte fra Finansdepartementets brev 7. desember 2005. Man kunne nok ha funnet frem til en annen overgangsordning, og også sikret mot at saksbehandlingstiden virket styrende for utfallet. Men man måtte da – om man ikke i neste omgang skulle bli møtt med påstander om usaklig forskjellsbehandling fra andre næringsdrivende som ble rammet vel så hardt – ha behandlet alle de avgiftspliktige likt, og dermed kunnet gå glipp av store deler av det betydelige provenyet som nettopp begrunnet omleggingen.
- (42) Spørsmålet blir da om staten etter skadeserstatningsloven § 2-1 plikter å erstatte Nordeas tap på grunn av foreldelsen. Den ankende part har i så henseende særlig fremhevet at staten kan bebreides for å ha latt Nordea innrette seg på at foreldelse ikke ville bli påberopt.
- (43) Statens eventuelle ansvar etter § 2-1 bygger på uaktsomhet hos ansatte i statens tjeneste. Ved aktsomhetsvurderingen tas etter ordlyden hensyn til ”om de krav skadelidte med rimelighet kan stille til virksomheten eller tjenesten, er tilsidesatt”. Aktsomhetsnormen må ses i lys av de regler som regulerer den aktuelle virksomhet eller tjeneste – i vårt tilfelle blant annet den generelle veiledningsplikten etter forvaltningsloven § 11. Ut fra mitt syn på saken finner jeg ikke grunn til å gå nærmere inn på om det her gjelder en spesiell og mild aktsomhetsnorm for det offentlige.
- (44) Jeg viser til Rt. 1981 side 462 (Malvik) og Rt. 1990 side 1235 (Fiskarbank). I begge disse sakene uttalte Høyesterett at det erstatningsrettslige vernet avhenger av forventningens grunnlag og styrke, og av de forhold som førte til at man ikke traff vedtak i samsvar med forventningene. For så vidt gjelder dette siste, viser jeg til at omleggingen av praksis – og også selve overgangordningen – var begrunnet i tungtveiende provenyhensyn og hensynet til likebehandling.
- (45) Jeg legger til grunn at Nordeas forventning om frafall av foreldelsesinnsigelsen bygget på kontakten mellom FNH og avgiftsmyndighetene. Næringen var da blitt oppmerksom på den etablerte praksis om frafall av foreldelse, og hadde – ved Finansdepartementets uttalelser i møte 15. oktober 2003 – fått bekreftet en åpning for frafall også for søknader om dette fra FNHs medlemmer. Jeg viser også til at Finansdepartementet ikke reserverte seg da FNH i brev 8. januar 2004 la til grunn at ”fristen på tre år for justering av avgiftsoppgjør ikke vil bli praktisert absolutt”. Sett i sammenheng er det imidlertid ikke

grunnlag for å si at FNH eller Nordea fikk noen form for tilsagn om behandling i tråd med den praksis som da gjaldt, eller mer konkrete løfter om frafall av foreldelse. Jeg viser til det jeg sa i tilknytning til spørsmålet om avgiftsmyndighetene hadde bundet seg på et avtalerettslig grunnlag.

- (46) Avgiftsmyndighetene kan etter mitt syn ikke bebreides for å ha bidratt til å skape næringens mer alminnelige forventninger om behandling i tråd med praksis. Og myndighetene hadde heller ikke foranledning til å ta forbehold om en fremtidig omlegging av praksis. Muligheten for slike endringer er alltid til stede, noe FNH – og for den sakens skyld også Nordea – som profesjonell aktør kunne forventes å vite og ta i betraktning. Nordea hadde heller ikke grunn til å vente spesielle varsler eller overgangsordninger i forbindelse med omleggingen av praksis. Særlige ordninger for Nordea eller medlemmene av FNH, ville – overfor andre avgiftspliktige som ble rammet av omleggingen – for øvrig kunne aktualisere spørsmålet om usaklig forskjellsbehandling.
- (47) Anken har ikke ført frem, idet jeg også er enig i lagmannsrettens sakskostnadsavgjørelse. Nordea Bank Norge ASA må etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd erstatte statens sakskostnader for Høyesterett. Etter kostnadsoppgaven utgjør kravet 49 200 kroner, som i sin helhet er salær. Dette legges til grunn for kostnadsavgjørelsen.
- (48) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Nordea Bank Norge ASA til staten v/Skattedirektoratet 49 200 – førtinitusentohundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (49) Kst. dommer **Sverdrup:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (50) Dommer **Webster:** Likeså.
- (51) Dommer **Indreberg:** Likeså.
- (52) Dommer **Tjomsland:** Likeså.

(53) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Nordea Bank Norge ASA til staten v/Skattedirektoratet 49 200 – førtinitusentohundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: