

Inntektsskatter med tilbakevirkende kraft

Kandidatnummer: 689

Veileder: Benedikte Moltumyr Høgberg

Leveringsfrist: 26.11.2007

Til sammen 17565 ord

22.11.2007

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Oppgavens tema/problemstilling	1
1.2	Avklaringer og avgrensninger	2
1.2.1	Sondringer i skatteretten, særlig om handlingsskatter og inntektsskatter	2
1.2.2	Inntektsbegrepet	4
1.2.3	Grl. § 97	5
1.3	Gangen videre	8
<u>2</u>	<u>HENSYN FOR OG MOT TILBAKEVIRKNING</u>	<u>9</u>
2.1	Innledning	9
2.2	Hensyn bak tilbakevirkningsforbudet	9
2.3	Noen prinsipper bak beskatningen	10
2.3.1	Rettferdighet	10
2.3.2	Effektivitet	11
2.4	Hensyn for og mot tilbakevirkende inntektsskatter	12
2.4.1	Når blir tilbakevirkende lovgivning brukt på inntektsskatterettens område?	12
2.4.2	Hensyn som taler for tilbakevirkende skattelover	13
2.4.3	Hensyn som taler mot tilbakevirkende skattelover	14
<u>3</u>	<u>VURDERINGSNORMEN PÅ INNTEKTSSKATTERETTENS OMRÅDE.</u>	<u>16</u>
3.1	Innledning	16
3.1.1	Generelt om normen for grunnlovsvurderingen	16
3.2	Normen på inntektsskatterettens område	19
3.2.1	Innledning	19

3.2.2	Den historiske utvikling på inntektsskatterettens område	19
3.2.3	Kort om normen på avgiftsrettens område	21
3.2.4	Bør normen fra avgiftsretten brukes på inntektsskattene?	22
3.2.5	Normen i dag	26
4	<u>TILBAKEVIRKENDE INNTEKTSSKATTER</u>	27
4.1	Innledning	27
4.2	Fra hvilket tidspunkt skal en lov virke?	27
4.3	Inntektsskatter og tilbakevirkning	28
4.3.1	Beregningsgrunnlag	29
4.3.2	Skattesatser	42
4.4	Ekstraordinære tilfeller	55
4.5	Etterligning	55
5	<u>LITTERATURLISTE</u>	57
6	<u>ANDRE KILDER</u>	58

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema/problemstilling

Med denne fremstilling ønsker jeg å trekke opp grensene for hvilken tilbakevirkning som kan tillates i forhold til Grl. § 97 på inntektsskatterettens område. I tilknytning til dette vil jeg gjøre rede for den vurderingsnorm Høyesterett benytter, samt de momenter som bør tillegges stor vekt ved grunnlovsvurderingen.¹ Problemstillingen kan i hovedsak knyttes til de to skatterettslige størrelsene beregningsgrunnlag og skattesatser, noe fremstillingen vil bære preg av.² Den tilbakevirkning jeg spesielt vil konsentrere meg om er den hvor en skattesats endres og får virkning for allerede inntjent inntekt, den der beregningsgrunnlaget endres med virkning tilbake i tid, og til sist den hvor fradragsreglene endres med tilbakevirkende kraft.

Problemstillinger i tilknytning til inntektsskatt og tilbakevirkning har ikke vært gjenstand for mye diskusjon opp gjennom årene, juridisk teori og rettspraksis har nærmest stemplet området som uproblematisk i forhold til tilbakevirkning.³ Denne holdning til inntektsskatter kan kritiseres, og vi kan finne flere avgjørelser i Høyesterett den siste tiden som taler for at forholdet til Grl. § 97 på dette område må revurderes. Blant annet ble det i Rt 2006 s. 293 avsagt en dom om tilbakevirkende merverdiavgift. På mange måter var denne dommen banebrytende, da den endret normen for hva som skal anses som tilbakevirkende merverdiavgift i forhold til Grunnloven § 97. Det kan etter denne dom reises spørsmål om normen også på inntektsskattens område er under endring. Dette spørsmålet vil bli behandlet grundig i oppgavens kapittel 3.

¹ For en nærmere beskrivelse av begrepet vurderingsnorm, se punkt 3.1.

² For en forklaring av disse størrelsene, se pkt 1.2.2 og kapittel 4.

³ Se for eksempel Andenæs/Fliflet (2006) s. 469.

Denne fremstilling vil være knyttet til Grl. § 97 som har blitt tillagt en vid fortolkning av ordet ”lov”, noe som innebærer at alle former for lover legges til grunn, det være seg formelle lover, plenarvedtak eller skattevedtak. Jeg skal imidlertid benytte meg av det snevre lovsbegrep, som innebærer at ordet ”lov” viser til formelle lover. Jeg kommer likevel ikke til å behandle alle typer bestemmelser i forhold til tilbakevirkningsforbudet, da vurderingen stort sett vil være den samme.

1.2 Avklaringer og avgrensninger

Vårt skattesystem er i seg selv av tilbakevirkende karakter. Ligningen beregnes etter inntekten foregående år. Det har ikke blitt reist noe spørsmål om dette system strider mot Grl. § 97 og jeg vil heller ikke gjøre det i denne fremstilling.⁴ For å kunne skrive en oppgave som omhandler skatterett er det visse sondringer og prinsipper som fortjener en forklaring. Jeg kommer til å ta opp de prinsipper og sondringer som er relevante for drøftelsen av tilbakevirkende skattelover. Videre vil jeg i dette punkt presisere hva jeg mener med begrepet inntekt. Til sist vil jeg gi en kort innføring i Grl. § 97, dens funksjoner og tolkningsprinsipper.

1.2.1 Sondringer i skatteretten, særlig om handlingsskatter og inntektsskatter

Skattesystemet kan deles inn på mange måter.⁵ Det blir gjort sondringer mellom direkte og indirekte skatter, hvor inntektsskatten blir benevnt som en direkte skatt. En annen sondring som benyttes er den mellom personskatter og objektskatter, og i denne sondringen blir inntektsskattene plassert under benevnelsen personskatter. En tredje inndeling som er aktuell er den som tar for seg kreditor. Det skilles her mellom skatt som skal betales til staten og skatt som skal betales til fylkeskommune og kommune (heretter vil fylkeskommuneskatten og kommuneskatten bli omtalt som kommuneskatt). Når det gjelder statsskattene er regelen etter Grl. § 75 a at disse skal vedtas i plenum med gyldighet i et år.

⁴ Se for eksempel Andenæs/Fliflet (2006) s. 468.

⁵ For mer om dette, se for eksempel Zimmer (2005) s. 28 flg.

Reglene i det årlige skattevedtaket (ssv.) utfylles av reglene som oppstilles i skatteloven.⁶ Det er også skatteloven som regulerer kommuneskattene. Den sontring som vil bli av størst betydning i denne fremstillinger er den mellom de såkalte handlingsskatter og inntekts- og formuesskatter. Mens handlingsskattene knytter seg direkte til en handling eller en begivenhet, for eksempel merverdiavgift og arveavgift. Har Inntektsskattene gjennom rettspraksis blitt ansett som skatt på årets nettoinntekt, slik at den inntektsbringende handling, for eksempel arbeid, ikke har blitt regnet med, dette er grunnen til at inntektsskatt i dag ikke regnes som en handlingsskatt.⁷ Grunnene for dette skillet og hvilken betydning det har blitt tillagt vil bli nærmere skissert i kapittel 3.

Da denne fremstilling skal dreie seg om inntektsskatt ville det vært en naturlig avgrensning å følge teoriens skille og dermed holde handlingsskattene utenfor. Men mye av den rettspraksis som foreligger om tilbakevirkningsforbudets forhold til skatter og avgifter er avsagt nettopp på handlingsskattenes område, og vil derfor måtte benyttes. I tillegg til at dommene fra avgiftsretten kan belyse problemstillinger som kan oppstå på inntektsskatterettens område, kan de gi innspill til hvordan de ulike problemstillinger bør vurderes og løses. Hvorfor de konkrete dommene på handlingsskattenes område er relevante for inntektsskattene vil bli behandlet i forbindelse med hver dom som nevnes, samt i kapittel 3 hvor jeg vil vurdere om det virkelig er riktig å skille mellom inntekts- og handlingsskatter.

Jeg kommer ikke til å behandle problemstillinger i tilknytning til tilleggsskatt og formuesskatt.

Skatteretten behandler ofte individ og selskap hver for seg. For denne fremstilling vil ikke dette ha særlig betydning. Den eneste forskjell som kan tenkes er at hensynet til forutberegelighet kan bli tillagt noe større vekt for individet enn for et selskap, som ofte har større muligheter til å takle uforutsette utgifter. Det kan med andre ord tenkes at det i

⁶ Lov av 26. mars 1999 nr. 14.

⁷ For mer om dette les Zimmer (2005) s. 36.

forhold til selskap kreves litt mer for å påvise et overgrep fra lovgivers side. Et unntak kan være enmannsforetak som i mange tilfeller kan likestilles med et individ. Jeg mener likevel at forskjellene i vurderingen av tilbakevirkning som gjelder for individ og selskap er så ubetydelige at de kan behandles samlet.

1.2.2 Inntektsbegrepet

Når det gjelder inntektsskatt vil den være avhengig av to størrelser; beregningsgrunnlag og skattesatser. Mens beregningsgrunnlaget bestemmer hva det skal skattes av, bestemmer satsene hvor mye som skal betales. For inntektsskatter er det selve inntekten som er beregningsgrunnlaget, det vil derfor være hensiktsmessig å gi en kort forklaring av inntektsbegrepet før jeg går videre til behandlingen av tilbakevirkningsforbudets innvirkning på inntektsskatter.

Vi har i Norge to inntektsbegreper; alminnelig inntekt og personinntekt. Noe som blant annet fremgår av skatteloven som i kapittel 12 har et eget kapittel som kun omhandler personskatter.

Alminnelig inntekt er arbeidsinntekt etter at mulige fradrag og avskrivninger er foretatt. Alminnelig inntekt er beregningsgrunnlag for kommuneskatt, statsskatt og selskapsskatt. Skattesatsen på alminnelig inntekt er en flat skatt på 28 %, den vil derfor ikke overstige eller bli mindre enn 28 %.⁸

Personinntekt, derimot, er arbeidsinntekt, og er beregningsgrunnlag for toppskatt og trygdeavgift. Arbeidsinntekt kan defineres som en personlig innsats av økonomisk karakter, det kan være tjenester ytt andre mot en fordel og det kan være tjenester ytt seg selv.⁹ Personinntekt er en progressiv skatt hvor satsene øker i takt med størrelsen på inntekten. I dag er høyeste marginalsatt for arbeidsinntekter 47,8 %, mens satsen for

⁸ Jfr. Stortingets skattevedtak (2007) § 4-1.

⁹ Se blant annet Zimmer (2005) s. 126.

virksomhetsinntekt og pensjonsinntekt er henholdsvis 50,7 % og 43 %.¹⁰ Disse satsene bestemmes vanligvis i desember hvert år.

I juridisk teori har det blitt oppstilt en sontring mellom snevre og vide inntektsbegreper.¹¹ Felles for de snevre inntektsbegreper er at ”de bare omfatter inntekt som er oppstått eller ervervet på bestemte måter”.¹² Dette omfatter typisk arbeidsinntekter, kapitalavkastning og virksomhetsoverskudd, men utelukker ofte engangserverv som arv og gaver. Med andre ord er det inntektskilden som er det viktige for snevre inntektsbegreper.

Når det gjelder vide inntektsbegreper er det skattyters skatteevne som kommer i fokus. Det er dette syn på inntekter som er gjeldende i de fleste land i dag. Og det er nettopp det vide inntektsbegrep som vil bli brukt i denne fremstilling, da denne skal omhandle arbeidsinntekter o.l. og ikke arv og gaver, derfor vil også skatteevneprinsippet være av betydning i den videre fremstilling.¹³

1.2.3 Grl. § 97

Formålet med dette punkt er å gi en generell oversikt over rettstilstanden når det gjelder tilbakevirkende lover.

I Norge har vi i Grl. § 97 et allment forbud mot tilbakevirkende bestemmelser: ”Ingen Lov maa gives tilbagevirkende Kraft”. Bestemmelsen gjelder all lovgivning og alle rettsområder, men det er likevel på strafferettens område bestemmelsen får størst betydning.¹⁴

¹⁰ Regnet ut etter satsene i ssv. 2007.

¹¹ Zimmer (2005) s. 111.

¹² Zimmer (2005) s. 111.

¹³ For mer om skatteevneprinsippet, se punkt 2.3.1.

¹⁴ Andenæs/Fliflet (2006) s. 443.

Paragraf 97 har i praksis blitt tolket slik at forbudet er absolutt på strafferettens område, mens tilbakevirkning av økonomiske rettigheter noen ganger kan godtas mot erstatning.¹⁵ For at noe skal kunne erstattes må det ha skjedd en skade, mer om dette under kapittel 3 nedenfor.

Også i Den europeiske menneskerettighetskonvensjon finner vi et tilbakevirkningsforbud. I artikkel 7 stadfestes det at ”Ingen skal bli funnet skyldig i en straffbar handling på grunn av noen gjerning eller unnlattelse som ikke utgjorde en straffbar handling etter nasjonal eller internasjonal rett på den tid da den ble begått. Heller ikke skal en strengere straff bli idømt enn den som gjaldt på den tid da den straffbare handling ble begått”. Forbudet gjelder imidlertid kun på strafferettens område. I forbindelse med skatterett er det EMKs tilleggsprotokoll 1 artikkel 1 som kan tenkes å ha en side mot tilbakevirkning. Forholdet til EMKs tilleggsprotokoll vil bli behandlet i kapittel 4.

1.2.3.1 Egentlig og uegentlig tilbakevirkning

Selv om mange har forsøkt har det ikke latt seg gjøre å oppstille en definisjon av hva tilbakevirkningsforbudet i GrL § 97 går ut på.¹⁶ Fleischer deler tilbakevirkningsforbudet i to sider som han kaller for egentlig og uegentlig tilbakevirkning. Den egentlige tilbakevirkning finner sted når nye byrder blir knyttet til eldre handlinger, mens den uegentlige tilbakevirkning ”beskytter etablerte rettsforhold mot inngrep, eller visse sådanne, selv om inngrepene ikke er knyttet som rettsfølge til eldre begivenheter”.¹⁷ Bugge og Høgberg er derimot skeptiske til denne inndelingen, noe jeg kan si meg enig i.¹⁸ Det er en ting er å si at vi har to typer tilbakevirkning, en annen er å faktisk klare å plassere de

¹⁵ Se for eksempel Andenæs/Fliflet (2006) s. 443.

¹⁶ Se Gjems-Onstad (1981) s. 404.

¹⁷ Fleischer (1975) s. 190. Denne inndelingen har også blitt brukt i rettspraksis og i forarbeidene til noen lover. Se blant annet Rt. 1996 s. 1415 og NOU 1986 nr. 6 s. 127. En lignende inndeling er benyttet av Castberg (1964) s. 187 og Andenæs/Fliflet (2006) s. 443.

¹⁸ Se henholdsvis Bugge (1999) s. 70 og Høgberg (2006) s. 317 flg. særlig s. 318.

forskjellige begivenheter som oppstår i rett kategori.¹⁹ Denne inndelingen vil ikke bringe meg nærmere en løsning av de problemstillinger jeg kommer til å reise, jeg vil derfor ikke gå videre inn på dette.

I stedet for å prøve å oppstille en definisjon av tilbakevirkningsforbudet, kan det være hensiktsmessig å klargjøre hvilken metode Høyesterett benytter seg av ved grunnlovsvurderingen, dette vil bli gjort i kapittel 3

1.2.3.2 Grunnloven § 97s funksjoner

Gr. § 97 kan sies å ha to funksjoner. For det første kan den fungere som en skranke for lovgiver og for det andre kan den fungere som et tolkningsprinsipp.²⁰

Grunnlovens § 97 vil kunne være en skranke for lovgiver i de tilfeller hvor domstolene setter til side en klar lovgivermening om tilbakevirkning. Dette kan tenkes å oppstå i de tilfeller hvor lovgiveren har vurdert forholdet og til grunnloven og akseptert tilbakevirkning, mens domstolene likevel påviser grunnlovstrid. Men det er ytterst sjelden at grunnloven er en reell skranke for det som er praktisk politikk.²¹ Fleischer mener for eksempel at det bare er i ”særlige unntakstilfelle” at Grunnloven § 97 kan opptre som skranke for lovgiver.²² Det er likevel denne funksjonen som fremstillingen vil bygge på.

Som tolkningsprinsipp kan § 97 ha virkning på to måter, den ene for lovgiver og den andre for domstolene.

Grunnloven § 97 vil fungere som en rettesnor for lovgiver, ved at den må tas hensyn til ved lovgivning som kan tenkes å ha tilbakevirkende kraft. Ofte kan man se at § 97 har spilt inn

¹⁹ Se for eksempel Bugge (1999) s. 70.

²⁰ Castberg (1964) s. 192.

²¹ Gjems-Onstad (1981) s. 435.

²² Se Fleischer (1975) s. 220. Dette var likevel tilfellet i Rt. 2006 s. 293, se mindretallets vota avsnitt 89.

i lovgivers vurderinger ved at det har blitt vedtatt omfattende overgangsbestemmelser mellom ny og gammel lov. Disse overgangsbestemmelser kan nettopp ha en funksjon av å hindre tilbakevirkning i strid med grunnloven.²³

Når det gjelder domstolene kan § 97 virke som et tolkningsprinsipp ved at en taushet fra lovgivers side angående tilbakevirkning kan bli tolket av retten som at lovgiver ikke har ønsket å gi en bestemmelse som kan rammes av tilbakevirkningsforbudet.

1.3 Gangen videre

I en fremstilling om tilbakevirkningsforbudet på inntektsskatterettens område vil hensynene for og mot tilbakevirkning stå meget sentralt. Jeg har med bakgrunn i dette funnet det hensiktsmessig å samle disse hensynene i et eget kapittel, kapittel 2.

I kapittel 3 vil jeg si noe om den vurderingsnorm som har vært benyttet i forbindelse med tilbakevirkningsforbudet og inntektsskatter, her vil det gis en fremstilling av den historiske utvikling, samt hva normen bør være i dag.

Til sist vil jeg i kapittel 4 benytte vurderingsnormen til å skissere tilbakevirkningsforbudets forhold til inntektsskatter. Som sagt under punkt 1.2.2 avhenger inntektsskatt av de to størrelsene skattesatser og beregningsgrunnlag, herunder inntekts- og fradragposter, disse vil derfor bli grundig behandlet i kapittel 4.

²³ Se for eksempel sktl. § 19-2.

2 Hensyn for og mot tilbakevirkning

2.1 Innledning

I dette kapittel vil jeg ta for meg hensynene som ligger bak tilbakevirkningsforbudet i Grl. § 97, samt de hensyn som spesielt gjør seg gjeldende på skatterettens område.

2.2 Hensyn bak tilbakevirkningsforbudet

De to grunnleggende hensyn som ligger bak Grl. § 97 er hensynet til å verne borgerne mot overgrep fra statens side, samt hensynet til lovgivers handlefrihet. Disse to hensynene står mot hverandre og det kan ofte være vanskelig å avgjøre hvilket av dem som skal ha størst vekt i den enkelte sak. Bugge har formulert spørsmålet om grensedragningen slik:

”Spørsmålet om hvor grensen for den tillatte og den ikke tillatte tilbakevirkning skal gå bringer oss inn i selve kjernen i forholdet mellom individets interesser og rettigheter og fellesskapets reguleringsbehov”.²⁴

Når det gjelder borgervernhensynet kan dette deles inn i underhensyn som trygghet og forutberegnelighet. Borgerne bør kunne legge til grunn at den handling de lovlig foretar i dag ikke vil få konsekvenser dersom handlingen en dag blir gjort ulovlig.

Hensynet til lovgivers handlefrihet skal ifølge Borthen-dommen tillegges stor vekt.²⁵ Det ville uten denne handlefriheten være svært vanskelig for stat og kommune å få utført sine gjøremål på en effektiv måte.²⁶ I tilknytning til dette hensyn finner vi hensynet til samfunnsøkonomien, herunder hensynet til velferdssamfunnet og fordelingen av verdier i

²⁴ Se Bugge (1999) s. 67.

²⁵ Rt. 1996 s. 1415.

²⁶ Se for eksempel Fleischer (1975) s. 189.

samfunnet. Et annet hensyn som må veie tungt ved grunnlovsvurderingen er det såkalte likhetshensyn, som også betegnes som prinsippet om likhet for loven. Dette hensyn har blitt tillagt vekt i en rekke Høyesterettsdommer.²⁷ I Rt. 1996 s. 1415, Borthen, ble det blant annet uttalt at likhetshensynet ”må komme inn med tyngde i grunnlovsvurderingen”.²⁸

I tillegg til de hensyn jeg nå har nevnt vil også hensynene bak den aktuelle lov være av stor betydning for spørsmålet om hvor langt beskyttelsen etter § 97 rekker.²⁹

2.3 Noen prinsipper bak beskatningen

Prinsippene jeg behandler under dette punkt er overordnede prinsipper i skatteretten. Mange av de hensyn som skal behandles senere i denne fremstilling springer ut av disse.

Det er flere prinsipper som ligger til grunn for beskatning, men når det gjelder utforming av beregningsgrunnlag og skattesatser vil det stort sett være to hovedinndelinger som vil være dominerende. Det ene er prinsipper som springer ut av hensynet til rettferdighet og det andre er prinsipper som springer ut av hensynet til effektivitet.

2.3.1 Rettferdighet³⁰

Kravet til rettferdighet ved skattlegging er et gammelt prinsipp som har stor betydning innenfor personskatteretten. Man skiller mellom horisontal og vertikal rettferdighet. Horisontal rettferdighet går ut på at skattytere med lik inntekt skal skattlegges likt, mens vertikal rettferdighet går den ut på at skattytere med høyere inntekt skal betale mer enn skattytere med lavere inntekt.³¹ Fra dette rettferdighetsprinsipp kan det såkalte skatteevneprinsipp utledes. Dette prinsipp går ut på at enhver person eller ethvert foretak

²⁷ Se for eksempel Rt. 1996 s. 1415 og dom av 21. 09.07 som omhandlet tomtefeste.

²⁸ Rt. 1996 s. 1415, på s. 1432.

²⁹ Se Fleischer (1975) s. 189.

³⁰ Zimmer (2005) s. 31 flg.

³¹ For mer om dette les Zimmer (2005) s. 31 flg.

skal bidra med så mye skatt som de klarer, dette er grunnlaget for de progressive skatter. Progressive skatter tar sikte på å ramme de som tjener mest og de som har mindre forsørgelsesbyrde enn andre, mens personer med lavere inntekt eller som har stor forsørgelsesbyrde til en viss grad skal skånes mot høye skatter. Dette prinsipp er en av grunnene til at vi i Norge i dag har toppskatt, som først slår inn ved en inntekt over et visst beløp, per i dag er dette 400 000 kr.³² Prinsippet om skatteevne kan videre knyttes til hensynet om fordeling. Det er en forutsetning for å opprettholde velferdsstaten at midler fra de rike kan fordeles til resten av samfunnet slik at velferden blir rettferdig fordelt på befolkningen. Et annet hensyn som kan utledes er likhetshensynet. Dersom en lov, i motsetning til det lovgiver prøvde å få til, har resultert i at noen grupper i samfunnet blir rammet hardere enn andre, uten en åpenbar grunn, vil prinsippet om likhet for loven kunne tale for at lovgiver kan rette opp denne skjevheten ved å vedta bestemmelser med tilbakevirkende kraft.

2.3.2 Effektivitet

Når det gjelder effektivitet kan det sondres mellom tre prinsipper, nøytralitet, symmetri og kontinuitet.³³

Nøytralitetsprinsippet går ut på at forskjellige former for inntekt skal beskattes på tilnærmet samme måte. En inntekt fra et kommandittselskap bør for eksempel skattlegges på samme måte som en inntekt fra et aksjeselskap. Dette prinsipp er til for at den økonomiske atferdi samfunnet skal påvirkes minst mulig.

Symmetriprinsippet går ut på at samme type inntekter og kostnader skal beskattes likt. Dette gir seg blant annet utslag når det gjelder renter. Dersom man blir skattlagt for renteinntekter, fører prinsippet til at man også skal få fradrag for renteutgifter. Et annet

³² Dette beløpet skal som følge årets budsjettforhandlinger forhøyes til 420 000 kr i 2008.

³³ Se for eksempel Zimmer(2005) s. 31 flg.

system enn dette ville kunne føre til en skjevhet hvor det for eksempel kunne være billigere å låne penger enn å spare penger.

Til sist kommer kontinuitetsprinsippet som går ut på at det skal være mulig å endre organisasjonsformen for økonomisk virksomhet uten at skattereglene hindrer dette. Det bør etter dette ikke få noen skattemessige konsekvenser at et kommandittselskap omformes til et aksjeselskap.

2.4 Hensyn for og mot tilbakevirkende inntektsskatter

Når det gjelder hensynene for og mot bruk av tilbakevirkende bestemmelser vil disse kunne være av varierende vekt på de forskjellige juridiske områder. Da hensynene på skatterettens område kan være andre enn for eksempel på strafferettens område, vil jeg kun oppstille de hensyn som gjør seg gjeldende for inntektsskattene. Det er nettopp slike hensyn som har vært avgjørende for resultatet i de fleste saker som har omhandlet tilbakevirkningsforbudet.³⁴

2.4.1 Når blir tilbakevirkende lovgivning brukt på inntektsskatterettens område?

Det er fire omstendigheter som kan gjøre at det ut fra samfunnsmessige hensyn vil være aktuelt å benytte seg av tilbakevirkende lovgivning på inntektsskatterettens område.³⁵

Den første omstendighet finner sted hvor det er oppdaget en feil eller mangel ved lovgivningen. Det kan i disse tilfeller være aktuelt for lovgiver å reparere feilen eller mangelen ved hjelp av tilbakevirkende bestemmelser, for dermed å hindre at feilen eller mangelen får for store konsekvenser for skattebetalerne eller samfunnsøkonomien.

³⁴ Et eksempel finner vi i Rt. 1940 s. 487.

³⁵ Se for eksempel Thuronyi (2003) s. 76.

For det andre har vi tilfeller hvor lovgiver prøver å forhindre skatteomgåelse. Hovedeksempelet på dette er tilfeller hvor det er ønskelig å forhindre skattemotiverte salg og kjøp i henhold til gammel lovgivning etter at det har blitt klargjort at ny lovgivning vil komme.

For det tredje vil det være aktuelt med tilbakevirkende bestemmelser i tilfeller hvor lovgiver ønsker å utdype hvordan en lovbestemmelse skal tolkes. Dette kan for eksempel skje dersom lovgiver er uenig med en tolkning Høyesterett har foretatt og ønsker å klargjøre hvordan lovgiver mener bestemmelsen skal tolkes ved en senere rettssak.

Den siste omstendighet er at skatteprovenyet ønskes forhøyet, et fiskalt formål. Dette kan skje ved politisk maktskifte eller ut av nødvendighet i økonomiske nedgangstider.

2.4.2 Hensyn som taler for tilbakevirkende skattelover

Et hensyn som kan tale for bruk av tilbakevirkende lover er hensynet til samfunnsøkonomien. Ved å gi visse bestemmelser tilbakevirkende kraft er det mulig å øke skatteprovenyet. Det er kanskje dette hensynet som har hatt størst gjennomslagskraft i rettspraksis frem til i dag. Et eksempel på dette er Gullklausul-dommen, hvor hensynet bak lovendringen ene og alene var begrunnet i hensynet til samfunnsøkonomien.³⁶

Det før nevnte hensyn om å ønske å motvirke skattemotiverte handlinger, som for eksempel omgåelse, kan også tale for bruk av tilbakevirkning. Dette hensyn vil kunne få stor vekt i tilfeller hvor det har blitt avdekket hull i skattebestemmelsene som vil bli utbedret ved den nye bestemmelsen. Ved å gi en slik bestemmelse tilbakevirkende kraft vil man prøve å unngå at individer og selskaper benytter seg av smutthullet.³⁷ At dette hensyn kan tillegges vekt ved tilbakevirkningsvurderingen kommer av at det å unngå å bli rammet av en ny lov ikke kan sies å være en beskyttelsesverdig interesse etter Grl. § 97.

³⁶ Rt. 1962 s. 369.

³⁷ Se blant annet Kvisli (1962) s. 80.

Tilbakevirkning for å hindre omgåelser av skattesystemet bør likevel ikke være utbredt i et land som Norge, hvor omgåelser er ulovlig etter lojalitetsstandarden som har vokst frem i rettspraksis.³⁸

Til sist kan tilbakevirkende lovgivning tenkes brukt på områder hvor det antas at den nye lov er bedre enn den eldre med hensyn til alminnelige skatteprinsipp. Med alminnelige skatteprinsipp mener jeg her prinsippet om likhet for loven, nytteprinsippet, fordelingsprinsippet og skatteevneprinsippet. Dette kan ses på som et forsøk på å avhjelpe mangler som lovgivningen har hatt, og bør ifølge juridisk teori være godtatt i forhold til tilbakevirkningsforbudet i Grl. § 97.³⁹

2.4.3 Hensyn som taler mot tilbakevirkende skattelover

Det er hensynet til administrasjon og ligningsteknikk som må være en av grunnene til at det i dag gis så få bestemmelser med tilbakevirkende kraft.⁴⁰ Ligningssystemet er komplisert og det kan være vanskelig og tidkrevende og dermed også ressurskrevende å få endret opplysninger i en allerede beregnet ligning.

Det hensyn som kanskje oftest blir nevnt i forbindelse med en tilbakevirkningsvurdering er hensynet til forutberegnelighet.⁴¹ Et individ bør kunne ha en viss forventning av hvor mye skatt han/hun kommer til å måtte betale det enkelte år. Hensynet til forutberegnelighet vil kunne ses på som et hensyn om at bestemmelsen ikke bør komme overraskende på folk, slik at de får tid til å omstille seg.

³⁸ Se bla. Rt. 1976 s. 302, særlig side 305-306. For mer om omgåelsesproblematikken, se punkt 4.3.1.4.

³⁹ Se Gjems-Onstad (1981) s. 429.

⁴⁰ Se for eksempel Gjems-Onstad (1981) s. 403.

⁴¹ Se for eksempel Rt. 1924 s 12.

Videre vil tidsaspektet være av stor betydning. Det ville lett oppfattes som urimelig dersom et arbeid du gjorde for flere år siden plutselig skal pålegges en høyere skattesats. Desto lengre tid det har gått siden inntekten ble innvunnet, desto mer urimelig vil en tilbakevirkende bestemmelse oppfattes.

Et annet hensyn som må tillegges stor vekt er hensynet til lovgivers tillit. En tilbakevirkende bestemmelse kan lett føre til at folk føler seg urettferdig behandlet og dermed mister tilliten til lovgiver. Dette er en svært uønsket effekt, da samfunnet vårt i stor grad baserer seg på lover og at disse skal følges.

Under punkt 2.4.2 ble hensynet til samfunnsøkonomien nevnt. Hvor stor vekt dette hensyn bør ha er diskutabelt. Det vil i et så rikt land som Norge er i dag kanskje ikke være så nødvendig for samfunnsøkonomien at skatteprovenyet kan økes ved hjelp av tilbakevirkende lovgivning. Samtidig er det også mulig å bruke hensynet til samfunnsøkonomien som et argument for at tilbakevirkning ikke bør benyttes. Et eksempel på dette finner vi i forbindelse med fradragsreglene. Som jeg kommer til i punkt 4.3.1.6 vil en endring av gjeldende fradragsregler for driftsmidler kunne ha så store innvirkninger for bedriftene at de kan komme i økonomiske vanskeligheter, og dermed vil også samfunnsøkonomien kunne rammes.

3 Vurderingsnormen på inntektsskatterettens område.

3.1 Innledning

Dette kapittel skal omhandle den norm Høyesterett benytter for å avgjøre om en lov er i strid med tilbakevirkningsforbudet eller ikke. Med vurderingsnorm mener jeg her Høyesteretts metode ved løsning av spørsmål i tilknytning til tilbakevirkningsforbudet i Grl. § 97. Det har de senere år vært tegn på en utvikling av denne normen, og det store spørsmålet er derfor hva vurderingsnormen er i dag. I forbindelse med dette vil det i punkt 3.2.2 gis en historisk beskrivelse av normen og dens utvikling. Til sist vil jeg prøve å belyse hva vurderingsnormen er i dag sett i lys av senere tids rettsavgjørelser på skatterettens område.

Spørsmålet om vurderingsnorm er et spørsmål om Grunnlovens preg av å være en skranke for lovgiver.⁴² Det er altså ikke bare for Høyesterett at normen blir avgjørende, men lovgiver må også legge til grunn den domstolskapede normen ved deres vurdering av om lovgivningen de setter i kraft er i strid med tilbakevirkningsforbudet. Før jeg går løs på vurderingsnormen på inntektsskatterettens område vil jeg si noe generelt om grunnlovsnormen.

3.1.1 Generelt om normen for grunnlovsvurderingen

Leser man Grl. § 97 får man et inntrykk av at absolutt all tilbakevirkning er forbudt. Men det har vist seg at tilbakevirkningsforbudet har blitt tolket forskjellig på de ulike rettsområder. På den ene side av skalaen har vi rettsområder, som for eksempel strafferetten, hvor grunnlovsforbudet kan sies å ha en absolutt fortolkning. På den andre side har vi for eksempel trygderetten hvor normen i Rt.1996 s. 1415, Borthen, ble omtalt

⁴² Se oppgavens punkt 1.2.3.2.

slik: ”Jeg ser altså vurderingen etter Grunnloven § 97 som et spørsmål om den aktuelle lovgivning er klart urimelig eller urettferdig.”⁴³ Jeg vil senere i dette kapittel stille spørsmålstegn ved om dette er hovedregelen i dag.

For å forenkle vurderingen av grensene for tilbakevirkningsforbudet har det blitt oppstilt to tolkningsteorier; rettsregelteorien og standardteorien.⁴⁴ Rettsregelteorien, også kalt rettighetsteorien, bygger på en oppfatning om at man må gå inn på de forskjellige rettsområder for så å prøve å stille opp regler for hva som kan og ikke kan godtas i forhold til Grl. § 97. Standardteoriens tilhengere hevder på sin side at det ikke er mulig å stille opp faste regler for tolkningen da den ”må variere med tid og sted” som Fleischer uttrykker det.⁴⁵ Det hevdes at det er den urettferdige, den utilbørlige og hensynsløse tilbakevirkning som loven tar sikte på. Det er kun det som kan beskrives som et overgrep fra lovgivers side som er i strid med tilbakevirkningsforbudet.⁴⁶ Det som blir avgjørende i denne overgrepsvurderingen blir en helhetsvurdering av konsekvensene av den enkelte lov.

Andenæs/Fliflet ser på sin side ut til å foretrekke en blanding av de to tolkningsteorier. De peker på at det på noen områder er mulig å oppstille rettsregler for tolkningen, mens det på andre områder må foretas en rimelighetsvurdering.⁴⁷

Også Castberg mener at vurderingen av § 97 utenfor strafferetten må bero på en rettferdighetsvurdering.⁴⁸ Ved denne vurderingen skal det mye til for at Høyesterett vil sette til side Stortingets vurdering av hva som er rettferdig eller ikke.

⁴³ Rt. 1996 s. 1415, se s. 1430.

⁴⁴ Se for eksempel Andenæs/Fliflet (2006) s. 446 flg.

⁴⁵ Fleischer (1975) s. 198.

⁴⁶ Se Andenæs/Fliflet (2006) s. 446.

⁴⁷ Andenæs/Fliflet (2006) s. 446-447.

⁴⁸ Castberg (1964) s. 196-198.

Etter dette kan det reises spørsmål om hva som er rettferdig, og hvilke rettigheter som har krav på beskyttelse etter Grl. § 97 og hvilke som ikke har det. I følge Castberg blir det avgjørende om rettigheten er til samfunnets beste eller til individets beste. Dersom rettigheten er til samfunnets beste må lovgiver kunne endre rettighetens stilling ved lov når det skulle være aktuelt.⁴⁹

Videre må det i vurderingen av Grl. § 97 være av betydning om det er snakk om økonomiske eller ikke økonomiske interesser. For ikke økonomiske interesser er forbudet i § 97 absolutt.⁵⁰ Castberg synes å mene at økonomiske interesser ikke rammes av forbudet dersom det ytes erstatning for det tap en måtte lide. I tilfeller hvor det ikke er vedtatt noen erstatningsregler for dette formål må spørsmålet om erstatning ifølge Castberg bero på en fortolkning av lovens bestemmelser. Dersom det er i tråd med bestemmelsens formål at den skal realiseres i strid med tilbakevirkningsforbudet, men mot erstatning, mener Castberg at loven bør komme til anvendelse, ellers ikke.⁵¹ Castberg ytret sine syn om tilbakevirkende skattelover på et tidspunkt i historien hvor skattleggingen ikke var så omfattende som i dag, det kan derfor virke som om Castbergs metode for å løse problemer knyttet til tilbakevirkning av økonomiske rettigheter er litt enkel, for dagens samfunn. Problemet med Castbergs synspunkt er at det bygger på prinsippet om at en krone er en krone. Det kan være vanskelig i det praktiske liv å fastsette hvor stort tapet faktisk er og dermed vil det også være vanskelig å fastsette en passende erstatning. Dette medfører at erstatning ikke alltid vil være den mest hensiktsmessige måte å behandle tilbakevirkende lover på. Alternativet til erstatning vil være så enkelt som at lovgiver bør unngå tilbakevirkende bestemmelser eller at domstolene setter bestemmelsen til side.

Det er vanskelig å avgjøre hvilket syn som har fått størst gjennomslag de senere år. Jurister som Fleischer og Andenæs har begge hatt innflytelse på dette området, og praksis har ikke gitt et klart svar på hvilken teori som skal benyttes. Det kan synes som om synspunkter fra

⁴⁹ Castberg (1964) s. 201.

⁵⁰ Se for eksempel Castberg (1964) s. 202.

⁵¹ Castberg (1964) s. 203.

både standard- og rettsregelteorien bør vurderes og i begge tilfeller bør man, som Bugge uttrykker det, som regel legge til grunn ”brede samfunnsmessige vurderinger”.⁵²

I denne fremstilling benytter jeg meg av begge teoriene. Ved å kartlegge normen som skal benyttes på skatterettens område benytter jeg meg av rettsregelteorien, mens urimelighetsvurderingen som er en del av den helhetsvurdering som må foretas er et utslag av standardteorien.⁵³

3.2 Normen på inntektsskatterettens område

3.2.1 Innledning

Vi har nå sett at vurderingen av § 97 strekker seg fra det absolutte forbud til et forbud når tilbakevirkningen er ”klart urimelig eller urettferdig”. Spørsmålet blir etter dette hvor på skalaen inntektsskattene befinner seg. Bør normen være et absolutt forbud, et forbud ved ”klart urimelig eller urettferdig” tilbakevirkning eller skal rett og slett all tilbakevirkning godtas?

For å kunne besvare dette spørsmål vil jeg først ta for meg normens historiske utvikling på inntektsskattenes område. Deretter vil jeg si noe om normen for avgiftsretten og om denne normen kan legges til grunn også for inntektsskattene. Konklusjonen på denne drøftelsen vil deretter bli gitt i punkt 3.2.5.

3.2.2 Den historiske utvikling på inntektsskatterettens område

For å kunne gi et svar på hvilken vurderingsnorm som i dag skal legges til grunn på inntektsskatterettens område vil det være nyttig å se på normens historiske utvikling.

⁵² Bugge (1999) s. 73.

⁵³ Også Høyesterett benytter seg av en slik rimelighetsvurdering, se blant annet Eckhoff/Helgesen (2001) s. 152-154.

Etter den tradisjonelle tilnærming var normen ifølge Knoph at Grl. § 97 kun rammer tilbakevirkning som kan anses som ”overgrep”.⁵⁴ Dette er en meget streng norm som gjør at tilbakevirkningsforbudet tolkes svært snevert. Denne normen har senere blitt utsatt for en viss utvikling, noe man ser resultatet av i Borthen-dommen hvor førstvoterende sier på s.1430:

” «Overgrep» leder nok tanken mer hen på noe som bare vil kunne være en teoretisk mulighet enn på det som også kan bli resultatet ut fra en vurdering av et praktisk foreliggende tilfelle. Jeg vil anta at en angivelse av normen til å gjelde <<klart urimelig eller urettferdig>> tilbakevirkning er mer adekvat.”⁵⁵

Denne dommen er riktignok avsagt på trygderettens område, men normen som ble oppstilt her har senere blitt brukt i rettspraksis på inntektsskattens område, se for eksempel Rt. 2001 s. 762, Bjørnenak. Bjørnenak eide alle aksjene i et firma som drev med megling av verdipapirer. Ved lovendring 8. desember 1995 nr. 73 ble reglene om beregningsgrunnlaget for personinntekten endret med virkning for hele inntektsåret 1995. Bjørnenak hevdet at dette stred mot Grunnlovens tilbakevirkningsforbud. Høyesterett stadfestet at det er lang praksis for å si at en slik lovendring ikke er i strid med Grl. § 97 og at det ikke var grunn til å gjøre noe annet i denne saken. I den anledning viste Høyesterett til Borthen-dommen. Selv om dommen nevnes i et obiter dictum er Høyesteretts uttalelse klar på at dette er normen på skatterettens område også. Det blir blant annet uttalt:

”Saken [Rt. 1996 s. 1415, Borthen] dreide seg om trygdelovgivning, et felt som i likhet med skattelovgivningen gjelder borgernes forhold til Stortingets beslutninger innen en bred økonomisk sektor av stor velferdspolitisk betydning.”

Etter Bjørnenak-dommen har det blitt avsagt en ny dom på inntektsskattens område, Rt. 2005 s. 855, Allseas. Saken omhandlet et firma som drev med rørleggingsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel. Det spørsmål som er aktuelt i denne sammenheng gjaldt

⁵⁴ Knoph (1939) s. 182.

⁵⁵ Rt. 1996 s. 1415.

skattesatsen ved et summarisk fellesoppgjør. Høyesterett tok her for seg Bjørnenakdommen og dens normangivelse, men pekte på at det på dette område av inntektsskatteretten ville kunne oppstilles en annen norm. Det sies ikke eksplisitt hva normen skal gå ut på, men det kan se ut som om Høyesterett her benyttet seg av en interesseavveining hvor hensynet til arbeidsgiverne ble det avgjørende.⁵⁶ Og ut fra Høyesteretts formuleringer kan det videre tyde på at Høyesterett mente at det i denne sak var snakk om at en eldre handling ble tillagt en ny byrde, og at tilbakevirkning i slike tilfeller ikke kan godtas.

Kort sagt har vi beveget oss fra normen ”overgrep” til at normen skal være ”klart urimelig eller urettferdig”. Og legger vi til grunn Allseas-dommen kan det hende at vi er på vei mot samme norm som på avgiftsrettens område, en interesseavveining hvor ”sterke samfunnsmessige hensyn” kan føre til at tilbakevirkning kan godtas.⁵⁷

3.2.3 Kort om normen på avgiftsrettens område⁵⁸

Avgiftsretten har tradisjonelt vært en del av de såkalte handlingsskattene. Det rådet på slutten av 1800-tallet og begynnelsen av 1900 tallet en norm som gikk ut på at tilbakevirkningsforbudet var nærmest absolutt for disse skattene.⁵⁹ Denne norm har blant annet måtte tåle mye kritikk fra Fleischer, som mener at det også på avgiftsrettens område må kunne foretas en rimelighetsvurdering av om tilbakevirkningsforbudet er overholdt eller ikke.⁶⁰

⁵⁶ Denne interesseavveiningen kan minne om den foretatt i Rt. 2006 s. 293. Mer om denne dom under punkt 3.2.3.

⁵⁷ Se Rt. 2006 s. 293.

⁵⁸ For en mer utførlig drøftelse av dette, se Rivertz (2007).

⁵⁹ Se. Castberg (1964) s. 227 og Andenæs/Fliflet (2006) s. 467.

⁶⁰ Fleischer (1975) s. 241.

I 2006 ble det avsagt to nye dommer om avgiftsretten og tilbakevirkningsforbudet.⁶¹ Jeg tar her for meg den ene, Rt. 2006 s. 293, Arves trafikkskole. Ved lov av 21. desember 2001 nr. 113 ble det bestemt at kjøreopplæring skulle være avgiftsfritt. Etter den gamle ordning fikk kjøreskolene lov til å gjøre fradrag i merverdiavgiftsregnskapet på biler som ble anskaffet til kjøreopplæringen. Arves Trafikkskole kjøpte høsten 2001 en ny kjøreskolebil og gjorde fradrag i merverdiavgiftsregnskapet etter dagjeldende lov. Loven av 21. desember 2001 bestemte i del V annet ledd, som en overgangsordning, at alle fradrag for biler kjøpt mellom 1. juli 2001 og 1. januar 2002 skulle betales tilbake forholdsmessig. Da kjøreskolen i stedet benyttet seg av den gamle bestemmelsen, traff Oslo fylkesskattekontor vedtak om at kjøreskolen måtte følge de nye overgangsreglene. Arves Trafikkskole anket denne saken til Høyesterett, hvor de fikk medhold i at overgangsbestemmelsen for deres vedkommende var i strid med Grl. § 97. Normen for hva som er ulovlig tilbakevirkning ble her angitt å være om tilbakevirkningen er motivert ut fra ”sterke samfunnsmessige hensyn”. Det som kanskje er mest interessant for denne avhandlingen er at førstvoterende i avsnitt 60 uttaler at det på inntektsskattens område synes ”som det kan ha skjedd en viss glidning fra en klar regelteori mot standardteorien”. Det spennende med dette utsagnet er at standardteorien forfekter en rimelighetsvurdering, og at denne rimelighetsvurderingen har større mulighet for å ende opp med en konstatering av grunnlovsstrid enn rettsregelteorien har.

Legger man til grunn denne dom kan altså normen på avgiftsrettens område sies å være at tilbakevirkende lovgivning ikke er i strid med Grl. § 97 dersom den aktuelle bestemmelse er vedtatt ut fra ”sterke samfunnsmessige hensyn.

3.2.4 Bør normen fra avgiftsretten brukes på inntektsskattene?

Det skilles ofte i juridisk teori og rettspraksis mellom de såkalte handlingsskatter på den ene side og inntekts- og formuesskatter på den andre.⁶² Handlingsskattene knytter seg, som tidligere nevnt, direkte til en handling eller begivenhet. Inntektsskatten har gjennom

⁶¹ Rt. 2006 s. 293 og Rt. 2006 s. 262.

⁶² Se for eksempel Rt. 2006 s. 293 avsnitt 62.

rettspraksis blitt ansett som en skatt på årets nettoinntekt, slik at den innteksbringende handling, for eksempel arbeid, ikke har blitt regnet med, noe som er grunnen til at inntektsskatt i dag ikke regnes som en handlingsskatt.⁶³

Betydningen av dette skillet har vært stort. Det har utviklet seg en praksis for at det vil kunne være i strid med Grunnlovens § 97 å la en ny lov få anvendelse på tidligere begivenheter eller foretatte handlinger, mens tilbakevirkning på inntektsskattens område ofte har blitt tillatt. Denne praksis begynte sin utvikling i forbindelse med en endring av landsskatteloven av 1918, som oendret gevinstbeskatningsreglene. Det ble inntatt i loven at de nye beskatningsreglene skulle ha virkning fra 1. januar 1918, selv om loven ikke trådte i kraft før 1. januar 1919. Det ble avsagt en rekke dommer om dette i løpet av 1920-årene. Det hele begynte med Rt. 1924 s. 12 hvor Høyesterett påviste grunnlovsstrid. I tre dommer fra 1925 ble imidlertid svaret det motsatte.⁶⁴ I Rt. 1925 s. 588 ble skillet mellom handlingsskatter og inntektsskatter omtalt slik:

”Det er ikke salget i og for sig, som betinger skattepligten, men den omstændighed, at sælgeren ved salget har opnaade en gevinst”. [...] ”jeg antar, at det maa ligge i indtægtsskattens natur, at lovgivningen kan fastsætte, etter hvilke regler der skal betales skat, og at disse regler skal gjælde sidstforløpne aars indtægter, hvorav skatten svares”.⁶⁵

Et annet eksempel på at skillet har fått en plass i rettspraksis er en uttalelse i Rt. 2006 s. 293, Arves trafikkskole, førstvoterende uttaler her at det på skatte- og avgiftsrettens område tradisjonelt har ”vært skilt mellom alminnelig inntekts- og formuesskatt og de såkalte handlingsskattene, som dokumentavgift, arveavgift og toll”.⁶⁶ Rettssystemet selv bruker altså inndelingen mellom handlingsskatter og inntektsskatter.

⁶³ For mer om dette les Zimmer (2005) s. 36.

⁶⁴ Se Rt. 1925 s. 588 og s. 796 og s. 920.

⁶⁵ Dommen s. 590.

⁶⁶ Rt. 2006 s. 293 avsnitt 62.

For å kunne avgjøre om vurderingsnormen som finner sted på avgiftsrettens område også kan legges til grunn for inntektsskattene må man først se litt på hensynene som ligger bak de to rettsområdene og hvorfor de i teorien har blitt holdt atskilt.

Avgiftsretten har tradisjonelt vært ansett som en handlingsskatt hvor formålet har vært å skattlegge en direkte handling. Hovedeksempelet på dette er merverdiavgift, som er en direkte skatt ved kjøp av en vare eller tjeneste.⁶⁷ Hensynene bak en slik avgift vil hovedsakelig være samfunnsøkonomiske hensyn, herunder ønsket om å regulere folks forbruksmønster og fiskale hensyn. Men også hensynet til forutberegnelighet vil veie tungt på avgiftsrettens område.⁶⁸ Merverdiavgiftens størrelse kan blant annet ha innvirkning på hvor mye av en vare som blir kjøpt.

Hensynene som ligger bak inntektsskatteretten er noe mer vidtrekkende enn på avgiftsrettens område. For mer om hensynene, se kapittel 2. Her vil jeg bare legge til at de samfunnsøkonomiske hensyn kan spille en vel så stor rolle på inntektsskattens område som på avgiftsrettens område, og i tillegg kommer det inn flere hensyn enn for avgiftenes vedkommende.

På samme måte som for avgiftsretten kan samfunnsøkonomiske hensyn være avgjørende for inntektsskattene. Noe som betyr at det vil være naturlig at skatter som hovedsakelig er vedtatt ut fra hensynet til samfunnsøkonomien blir behandlet på samme måte, og med samme norm, som avgiftene. For de resterende inntektsskatter, som hovedsakelig bygger på andre hensyn enn samfunnsøkonomiske hensyn vil situasjonen kunne bli en annen.

Det er altså gode grunner for at inntektsskattene må deles inn etter hvilke hensyn de forfekter og at det er denne inndelingen som bør gjelde og ikke den tradisjonelle inndeling mellom inntektsskatter og handlingsskatter. En inndeling etter den tradisjonelle lære kan være et godt utgangspunkt, men det vil være for galt om denne inndelingen alltid skal være

⁶⁷ For en mer dyptgående forklaring av merverdiavgift, se Rivertz (2007) s. 3-8.

⁶⁸ Se for eksempel Rivertz (2007) s. 14.

av avgjørende vekt ved tilbakevirkningsvurderingen. Til støtte for dette syn kan vi se på rettspraksis og juridisk teori. Det har de senere år blitt avsagt to avgjørelser på inntektsskattens område som går i hver sin retning og oppstiller hver sin norm. Normen som oppstilles i Rt. 2005 s. 855, Allseas, har noen likhetstrekk med dommene som nylig er avsagt på avgiftsrettens område,⁶⁹ mens normen i Rt. 2001 s. 762, Bjørnenak, holder seg mer til tidligere lære. Det har med andre ord skjedd en utvikling. Og slik jeg ser det kan ikke lenger skillet mellom handlings- og inntektsskatter opprettholdes i sin nåværende form. Det virker klart at på områder hvor inntektsskattene bærer preg av å berøre de samme hensyn som avgiftsrettens, bør inntektsskattene følge normen som gjelder på avgiftsrettens område. I Allseas-dommen dreide det seg om en skattesats som kunne betegnes som en sanksjon ilagt på grunn av for lite innberettede lønnsutgifter, noe som på mange måter ligner de typiske handlingskatter ved at det er tale om skatt på en unnlatt handling. Når det gjelder resten av inntektsskattene kan disse tenkes å følge normen som gjengis i Bjørnenak-dommen. Det tradisjonelle skillet mellom handlingskatter og inntektsskatter blir etter dette noe utvannet.⁷⁰

Av juridisk teori vil jeg vise til Zimmer som retter en kritikk mot den Høyesterettspraksis som har ført til at inntektsskatten regnes som en skatt på årets nettoinntekt og ikke som en skatt på bestemte handlinger. Han uttaler blant annet:

”det er riktig nok at skatten utskrives på samlet nettoinntekt (som regel). Men denne er en konsekvens er en sum av handlinger. Og før handlinger foretas, er skattyterne gjerne opptatt av de skattemessige konsekvensene av disse”⁷¹

Jeg må si meg enig med Zimmer når det gjelder dette punkt. En inndeling hvor inntektsskatter ikke regnes som handlingskatter gir ikke helt mening. Det kan tenkes at en person hadde latt være å ta et oppdrag dersom han/hun visste at skatten på et slikt oppdrag

⁶⁹ Se. Rt. 2006 s. 262 og Rt. 2006 s. 293.

⁷⁰ Til støtte for dette syn, se mindretallets vota i Rt. 2006 s. 293 avsnitt 89.

⁷¹ Zimmer (2005) s. 37.

var meget høy, og motsatt kan det tenkes at en person kun tar et spesifikt oppdrag fordi dette er fradragsberettiget eller rett og slett skattefritt. I disse situasjonene er det klart at inntekten er et resultat av en handling, på samme måte som merverdiavgift er et resultat av et kjøp.

Også Gjems-Onstad peker på at Grl. § 97, i følge rettspraksis som omhandler inntektsskatter, må anses som en standardregel uten en ”fast omkrets” slik at man ikke kan holde alle inntektsskatter utenfor tilbakevirkningsforbudet.⁷²

Jeg mener ut fra dette at det vil virke noe unaturlig å skille mellom avgifter og inntektsskatter som er ment å ivareta de samme hensyn. Og ser man bort fra den tidligere lære om handlings- og inntektsskatter må det være klart at normen på avgiftsrettens område også bør kunne brukes på deler av inntektsskatteretten.

3.2.5 Normen i dag

Jeg har i dette kapittel skissert normen på handlingsskattene og inntektsskattene område, og har konkludert med at det tradisjonelle skillet mellom disse skattene ikke bør opprettholdes slik det gjøres i rettspraksis i dag. Men det jeg ikke har gitt et klart svar på er hvilken vurderingsnorm som skal gjelde i dag. Det har vist seg at vurderingsnormen på skatterettens område egentlig består av en helhetsvurdering hvor hensyne for og mot tilbakevirkning står sentralt. Da en helhetsvurdering vanskelig kan sies å være en norm, vil bruken av ordet dermed blir noe misvisende. Jeg vil derfor i den videre fremstilling benytte meg av begrepet helhetsvurdering. Denne helhetsvurdering eller urimelighetsvurdering, som den også kan kalles, består av en rekke momenter som vil bli nærmere skissert i kapittel 4. Selv om jeg ikke ønsker å opprettholde skillet mellom handlings- og inntektsskatter vil vekten av de ulike hensyn imidlertid kunne variere noe ut fra hva slags skatt det er tale om, og grunnene til at de skatter har blitt vedtatt.

⁷² Gjems-Onstad (1981) s. 420.

4 Tilbakevirkende inntektsskatter

4.1 Innledning

I dette kapittel vil jeg se nærmere på forholdet mellom inntektsskatter og Grl. § 97. Ved vurderingen av dette forholdet vil det reise seg en rekke problemstillinger. Disse problemstillingene vil være knyttet til de to størrelsene beregningsgrunnlag og skattesatser. Det kan da reises spørsmål om hvor grensene går i forbindelse med tilbakevirkningsforbudet. Men før jeg går løs på problemstillingene i tilknytning til dette vil jeg ta for meg spørsmålet om fra hvilket tidspunkt en lov skal virke fra, punkt 4.2.

Ved vurderingen av om tilbakevirkende bestemmelser kan godtas vil svaret bero på en helhetsvurdering hvor hensynene for og mot tilbakevirkning er av avgjørende betydning. Hensynene som gjør seg gjeldende ved tilbakevirkningsvurderingen, ble redegjort for i kapittel 2.

Til sist vil jeg i punkt 4.4 ta for meg forholdet mellom tilbakevirkningsforbudet og etterligning samt hvordan grunnlovsvurderingen kan påvirkes av ekstraordinære situasjoner. Dette tema reiser spørsmål i tilknytning til endring av gjeldende frister for etterligning og om disse fristene kan gis tilbakevirkende kraft.

4.2 Fra hvilket tidspunkt skal en lov virke?

For å kunne svare på om en lov er i strid med tilbakevirkningsforbudet er det en forutsetning at man vet tidspunktet fra når loven skal virke. Og da blir spørsmålet om loven skal virke fra vedtakelsesdatoen, fra det tidspunkt den er kunngjort eller fra det tidspunkt den trer i kraft.

I følge juridisk teori og rettspraksis er det vedtakelsestidspunktet som skal legges til grunn i forhold til Grl. § 97.⁷³ EMK artikkel 7 som går ut på at det er kunngjøringstidspunktet som er avgjørende, vil kun få virkning for straffesaker.⁷⁴

4.3 Inntektsskatter og tilbakevirkning

For inntektsskattene er situasjonen noe annen enn for andre rettsområder. Skattesystemet bygger på at man i ligningen ett år legger til grunn inntektene fra året før. Skatten blir altså fastsatt en tid etter at innvinningen av inntekten har skjedd. Dette systemet har aldri blitt sett som å være i strid med grunnlovens tilbakevirkningsforbud, men spørsmålet er hvor langt vi kan tøyne grensene. Jeg skal i dette punkt vurdere denne praksis og å trekke grensene for hva som kan tillates av denne tilbakevirkningen.

For at man skal kunne vurdere om en bestemmelse er i strid med Grl. § 97 må det ha oppstått et økonomisk tap, en skade. På inntektsskattens område kan skade oppstå ved at beregningsgrunnlaget utvides eller endres og dersom skattesatsene økes. Dette er tilfeller hvor det er relativt lett å påvise om en skade foreligger eller ikke, det er derfor ikke mange eksempler i rettspraksis hvor det reises spørsmål om skade virkelig har oppstått. Et spørsmål som likevel kan reises er om en skade kan avhjelpest ved for eksempel erstatning eller andre fordeler som måtte oppstå. Dette ble blant annet vurdert i dommen om Arves trafikkskole, Rt. 2006 s. 293, som omhandlet et tilfelle på avgiftsrettens område, men som likevel kan belyse problemstillingen for inntektsskattene. Det ble i denne dom gjort klart at det forhold at en skade avhjelpest på en slik måte at det ikke lenger kan sies å foreligge en skade er et relevant moment i vurderingen av § 97, men dersom det er vanskelig å bevise at det på denne måten ikke har skjedd en skade vil Høyesterett lett kunne falle på at det faktisk har skjedd en skade. Det er altså et spørsmål om bevis for at skaden faktisk er

⁷³ Se for eksempel Andenæs/Fliflet (2006) s. 472-473 og Rt. 2004 s. 357.

⁷⁴ Se for eksempel Rt. 2004 s. 357 avsnitt 14-17.

avhjulpet, og et spørsmål om hva som er relevant for skadevurderingen. Da spørsmålet om skade sjelden kommer opp i praksis vil jeg ikke si noe mer om dette her.⁷⁵

4.3.1 Beregningsgrunnlag

4.3.1.1 Innledning

Beregningsgrunnlag er det som skal betales skatt av, og for inntektsskatter vil det bestå av inntekts- og fradragposter.

Beregningsgrunnlaget bygger på prinsippet om skatteevne, man skal yte så mye skatt en kan. Høyesterett har blant annet i Rt. 1927 s. 676 slått fast at ved fastsettelsen av hva som skal angi skatteevnen er lovgiver fri i forhold til grl. § 97.⁷⁶

Det at lovgiver av og til ønsker å gi en endring av beregningsgrunnlaget tilbakevirkende kraft kan være motivert av flere grunner. I punkt 2.1 nevnte jeg fire grunner til at tilbakevirkende lovgivning brukes på inntektsskatterettens område. Når det gjelder beregningsgrunnlaget er det bare tre av dem som blir aktuelle å diskutere. Dette gjelder situasjoner hvor det oppdages feil og mangler med lovgivningen, hvor omgåelse skal forsøkes og hindres og til sist ønsket om et forhøyet skatteproveny. Hensynene tilknyttet disse omstendigheter vil kunne variere noe, jeg vil derfor behandle dem hver for seg. Før jeg går inn på disse tre omstendighetene vil jeg i punkt 4.3.1.2 si noe om grensene for tilbakevirkende beregningsgrunnlag.

4.3.1.2 Grensen for tilbakevirkende beregningsgrunnlag

Å oppstille en eksakt grense for når tilbakevirkende regler om beregningsgrunnlag skal anses å være i strid med Grl. § 97 er vanskelig, for ikke å si umulig. Men vi kan komme et

⁷⁵ For mer om kravet om skade, se Rivertz (2007) s. 37-45.

⁷⁶ Se blant annet Gjems-Onstad (1981) s. 418.

stykke på vei ved å benytte oss av den helhetsvurdering Høyesterett benytter i sine avgjørelser. I Rt. 2006 s. 293, Arves trafikkskole, uttaler førstvoterende:

”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.”⁷⁷

Etter dette reiser det seg et spørsmål om hvilken urimelighetsnorm som bør legges til grunn. Er det tilstrekkelig at tilbakevirkningen er ”urimelig” for å konstatere grunnlovsstrid, eller kreves det at den er ”åpenbart urimelig”? I Rt. 1927 s. 676 ble uttrykket ”åpenbart urimelig” benyttet. I Rt. 1996 s. 1415, Borthen, Rt. 2001 s. 957, Bjørnenak, og Rt. 2006 s. 293, Arves trafikkskole, ble urimelighetsvurderingen beskrevet med ordene ”særlig urimelig eller urettferdig” og ”klart urimelig eller urettferdig”.⁷⁸ Det kan derfor ut fra rettspraksis se ut som at det kreves et visst nivå av urimelighet, men hva som må finne sted for at urimeligheten er klar eller særlig vil bero på en vurdering av de enkelte momenter i den enkelte sak.

Hva som skal legges vekt på i urimelighetsvurderingen kan endres i takt med tiden. Det er også avgjørende hvilket rettsområde det er tale om, jfr. Borten-dommen, men dette betyr ikke at en dom på for eksempel trygderettens område vil være helt irrelevant for skatteretten, men alt kan ikke ubetinget legges til grunn. Et rettsområde hvor tilbakevirkning har blitt tillatt i større utstrekning enn på andre rettsområder er skatteretten, dette kommer blant annet frem i Rt. 1976 s. 1245, Stakkestad, hvor det uttales at: ”det tidligere anerkjente prinsipp at § 97 ikke er til hinder for at endring av skatteloven gjøres gjeldende for inntekt som er innvunnet tidligere i samme år”.⁷⁹

⁷⁷ Rt. 2006 s. 293 avsnitt 69.

⁷⁸ Se blant annet Borthen-dommen s. 1426.

⁷⁹ Rt. 1976 s. 1245, sitat hentet fra s. 1251.

Fleischer mener at poenget er at ”beskatning skjer etter hva som finnes rimelig pr. i dag. I denne vurdering kan også eldre begivenheter og handlinger trekkes inn. Dette er ikke i strid med § 97”.⁸⁰

Man kan etter dette stille seg spørsmålet om hva rimelighetsvurderingen skal omfatte. Er det rimeligheten av den enkelte bestemmelse som skal vurderes, eller er det resultatet bestemmelsen har fått i det enkelte tilfelle som er av betydning? Om dette har Høyesterett selv uttalt at enhver skattelov kan føre til urimelige resultater og at slik urimelighet ikke i seg selv er nok til å påvise grunnlovsstrid.⁸¹ Det vil derfor sjelden skje at en hel lov blir satt ut av virkning på grunn av urimelighet i en enkelt sak.

4.3.1.3 Retting av feil og mangler i lovgivningen

Den første omstendighet jeg vil ta for meg er den hvor det blir oppdaget feil eller mangler ved lovgivningen. Dette kan for eksempel finne sted ved vedtakelsen av skatteregler for selskaper og hvor én selskapstype holdes utenfor ved en forglemmelse. Å ikke rette opp en slik feil kan føre til store skjevheter og en dramatisk økning av selskaper i den ”glemte” klassen, noe som vil stride mot det tidligere omtalte prinsipp om likhet for loven. Dette prinsipp er et samfunnsmessig prinsipp som bør veie særlig tungt, slik at tilbakevirkning for å rette en slik feil bør kunne godtas. Det blir altså en slags rimelighetsvurdering, hvor man må veie hensynet til selskapseieren på den ene side mot hensynet om likhet for loven. Når det gjelder hensynet til skattyter kan ikke dette sies å veie meget tungt, da selskapet kun har vært heldig på grunn av en feil i lovgivningen, noe som ikke kan sies å være en særlig beskyttelsesverdig interesse. Et annet moment som bør komme inn i rimelighetsvurderingen er tidsaspektet. Det vil nemlig være av betydning hvor lang tid det tar før lovgivningsfeilen blir oppdaget. Er det en feil som har eksistert i årevis, er det mye som taler for at retting ikke trenger å skje ved bruk av tilbakevirkende bestemmelser.

⁸⁰ Se Fleischer (1975) s. 241.

⁸¹ Se blant annet, Rt. 1976 s. 1245.

Spørsmålet blir etter dette hvor langt bakover i tid tilbakevirkningen kan gå være uten å stride med forbudet i Grl. § 97.

I Rt. 1976 s. 1245, Stakkestad, blir det uttalt at endringer for inntekt innvunnet tidligere samme år må godtas.⁸² I en dom inntatt i Rt. 1940 s. 487 ble en tilbakevirkning godtatt også på et foregående år. Det uttales at det avgjørende er at inntekten ”ligger så vidt nær at den må forutsettes å ha en vesentlig betydning for den avgiftspliktiges økonomiske evne på den tid avgiften pålegges”.⁸³

Gjems-Onstad nevner en mulig absolutt tilbakevirkningsgrense, nemlig der hvor ligningen har blitt endelig. Han mener at det fra dette tidspunkt ikke kan godtas noen tilbakevirkning og begrunner det med administrative hensyn.⁸⁴ Dette er et aktuelt tema. I forbindelse med årets valgkamp kom det frem at ordføreren i Oslo hadde en hemmelig bankkonto i Sveits på 1990-tallet som han ikke hadde oppgitt til beskatning.⁸⁵ Han har i ettertid ytret et ønske om å gjøre opp for seg, men ligningsmyndighetene har avvist dette med begrunnelse i at ligningen er endelig avgjort og ikke kan endres på dette tidspunkt. Det har ut av dette oppstått en diskusjon om denne praksis bør endres, og kommer man frem til at den skal endres vil jeg tro at Grl. § 97 kan få en stor rolle i vurderingen, og kanskje kan en eventuell tilbakebetaling kun godtas dersom den er basert på frivillighet. For mer om denne vurdering, se punkt 4.5.

Dette moment henger sammen med det såkalte overraskelsesmoment som også bør vurderes. Skattyter kan ha innrettet seg etter lovgivningen på det aktuelle området, slik at en lovendring vil komme som en overraskelse og påføre skattyter mer utgifter enn han/hun kunne forutse. Dersom dette er tilfellet, bør hensynet til skattyter veie tyngre enn hensynet

⁸² Se dommen s. 1251.

⁸³ Sitatet er hentet fra s. 488.

⁸⁴ Se Gjems-Onstad (1981) s. 423.

⁸⁵ Se for eksempel Aftenposten 21.08.07.

til samfunnet. Betydningen av overraskelsesmomentet og hensynet til likhet kan leses ut av Stakkestad-dommen hvor Høyesterett uttalte:

”I Ot. prp. nr. 11 for 1971-72 (side 4) er dette begrunnet slik: « Disse endringene ble foreslått alt i 1964 av Gevinstbeskatningsutvalget, og gjentatt av Skattekomitéen av 1966. Forslaget har altså foreligget i årevis i offentlige dokumenter og må forutsettes å ha vært kjent. Det dreier seg her i vesentlig grad om endringer med sikte på å gjøre skatteloven klarere på punkter hvor det har gjort seg gjeldende tvil og uklarhet m.h.t. skattepliktens utstrekning. Endringen sikter mot mere rettferdige skatteregler slik at like tilfelle skal behandles likt.». I likhet med departementet kan jeg ikke se at det virker særlig urimelig at den nye lov blir anvendt selv om salgssavtale ble inngått i 1970 og skjøte ble utstedt og hoveddelen av vederlaget ytet i 1971 før proposisjonen ble fremmet”.⁸⁶

Også andre reelle hensyn enn de jeg til nå har nevnt kan benyttes i vurderingen av om det foreligger grunnlovsstrid. Det kan finne sted en rekke omstendigheter som vil gjøre det urimelig å tillate tilbakevirkning. Disse reelle hensyn vil variere fra sak til sak, det er derfor ikke mulig å gi en fullstendig oversikt over alle de reelle hensyn. Et hensyn som imidlertid er relevant og ofte er av stor vekt, er hensynet til forsørgelsesbyrde. Dette hensynet springer ut av det overordnede prinsipp om skatteevne.

I en slik urimelighetsvurdering er det altså en rekke momenter det må tas hensyn til. Det avgjørende for denne vurdering vil kunne bli at hver sak er unik, og at hensynene derfor kan ha ulik vekt i de ulike situasjoner. Det er ikke noe fasitsvar på hvilken tilbakevirkning som kan godtas når det gjelder retting av feil og mangler i lovgivningen.

4.3.1.4 Omgåelse

Det er en kjensgjerning at mange skatteyttere ønsker å finne måter som gjør at de må betale mindre skatt. Til en viss grad er dette lovlig og kan falle inn under betegnelsen lovlig skatteplanlegging. Men noen er ofte litt mer frempå enn andre ved denne skatteplanleggingen med den virkning at de krysser grensen til det som kan sies å være

⁸⁶ Rt. 1976 s. 1245, sitatet er hentet fra s. 1251.

skatteomgåelse. Skatteomgåelse er en uønsket handling i de fleste rettssystemer og i Norge har det, som nevnt ovenfor, utviklet seg et ulovfestet forbud mot dette, den såkalte lojalitetsstandard.⁸⁷ Lovgiver prøver noen ganger å motvirke skatteomgøelser ved å gi nye lover tilbakevirkende kraft. Jeg stiller meg som sagt noe kritisk til dette, da lojalitetsstandarden bør kunne fange opp de fleste omgøelser.⁸⁸ Den såkalte lojalitetsstandarden foreskriver en grundig vurdering av om det foreligger omgøelse eller ikke. I den anledning blir hensynene til hvorfor omgøelse ikke bør godtas en del av vurderingen. De hensyn som ikke får avgjørende vekt ved lojalitetsvurderingen, bør heller ikke få avgjørende vekt ved vurderingen av tilbakevirkningsforbudet. Mot dette kan det hevdes at lovgivers frihet til å gi de bestemmelser de selv ønsker blir krenket, men det er nå en gang slik at lovgiver selv har vedtatt Grl. § 97 og på denne måte utøvd sin lovgivningsmakt. Det er ikke uten grunn at vi har et tilbakevirkningsforbud i Grunnloven, og dersom et problem som omgøelse kan løses på en måte som ikke trår Grl. § 97 for nær vil dette utvilsomt være den beste løsningen. Men da det til tross for dette likevel gis tilbakevirkende skattelover for å hindre omgøelse, ser jeg meg nødt til å vurdere grensene også for denne omstendighet.

Skatteomgåelse bryter for det første med prinsippet om likhet for loven og skatteevneprinsippet. Det vil ofte være snakk om ressurssterke personer og selskaper som prøver seg på omgøelse, og disse har ofte store verdier og store muligheter for å bidra med skatt. Omgøelse bryter videre med hensynet til samfunnet. Det er til samfunnets beste at loven blir respektert og at de inntekter som kan komme inn gjennom skattlegging faktisk kommer inn. Dette siste grenser over til skatteprovenyspørsmålet som reises i neste punkt og vil derfor ikke bli vurdert dypere her. Det er altså flere momenter som taler for at tilbakevirkende lovgivning bør tillates for å unngå omgøelse.

⁸⁷ Se for eksempel Rt. 1999 s. 946, ABB, som på s. 955 foreskriver en lojalitetsvurdering. Uttrykket lojalitetsstandard er blant annet brukt av Gjems-Onstad (1981) s. 428.

⁸⁸ Dette syn har til en viss grad støtte hos Gjems-Onstad (1981) s. 428.

Ved siden av det jeg tidligere har sagt om at det ulovfestede forbud mot omgåelse burde være nok for å hindre skatteomgåelse er det ikke mange momenter som taler for at tilbakevirkende lovgivning ikke bør brukes i omgåelsestilfeller. Grl. § 97 skal hovedsakelig beskytte borgerne mot overgrep fra staten, og det å forsøke å omgå skattesystemet kan ikke sies å være en beskyttelsesverdig interesse.

4.3.1.5 Endringer begrunnet i hensyn til samfunnsøkonomien

Det kan tenkes situasjoner hvor noen former for inntekt er unntatt fra beskatning eller har blitt tillagt store fradragmuligheter, og lovgiver ønsker å endre dette. Ønsket om endring kan være motivert av nedgangstider, hvor staten trenger mer penger, eller det kan være motivert av politisk maktutskiftning, hvor meningene om hvordan skattebyrden bør fordeles endres. Spørsmålet blir om tilbakevirkende lovgivning kan godtas i disse tilfeller. For å svare på dette spørsmål må det også her foretas en helhetsvurdering hvor flere momenter må veies mot hverandre.

Vi kan tenke oss et tilfelle hvor en tidligere skattefri inntekt endres til å bli skattepliktig. Dette må kunne sies å være en endring som kan få store konsekvenser for den enkelte skattyter, og spørsmålet blir om dette kan gjøres uten å komme i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grl. § 97. I rettspraksis har dette spørsmålet blitt besvart bekræftende. Rt. 1925 s. 588 var den siste av en rekke dommer som omhandlet tilbakevirkningsforbudet i forbindelse med en endring av landsskatteloven av 1918. Saken omhandlet skattlegging av gevinst på et verdipapirsalg. Paragraf 43 i loven gjorde gevinst ved avhendelse av verdipapirer skattbart dersom avhenderen hadde ervervet verdipapirene på annen måte enn ved arv eller gave i løpet av de siste fem år. Den aktuelle lov trådte i kraft 3. mai 1918, mens avhendelsen tvisten dreiet seg om var fullført i februar 1918. Flertallet anså ikke dette som et brudd på tilbakevirkningsforbudet i Grl. § 97, mens mindretallet på hele syv dommere mente at dette var et grunnlovsbrudd. Avgjørelsen brøt med en lignende sak i Rt. 1924 s. 12 hvor flertallet konstaterte grunnlovsbrudd. I Rt. 1925 s. 920 ble standpunktet fra Rt. 1925 s. 588 fastholdt og tilbakevirkningen ansett som lovlig.

Men det kan reises et spørsmålet om hvor stor vekt disse dommene skal ha i dag. Tidene har forandret seg og statens behov for økonomiske midler er ikke det samme som i 1925. Allerede i Rt. 1927 s. 676 gjorde Høyesterett uttrykk for at 1924-25 dommene ikke måtte følges altfor strengt. I denne dommen viser de til at ”åpenbart urimelige” tilfeller kan forekomme og da må den aktuelle lovbestemmelsen settes til side av GrL § 97.⁸⁹ Dette syn ble også forfektet i Rt. 1957 s. 522, Glomfjord, hvor Høyesterett ga uttrykk for at kriteriet for å bedømme om tilbakevirkningen kan tillates eller ikke er om det foreligger: ” et urimelig inngrep i oppgjorte forhold, og i det hele som en tilsidesettelse av de krav til rettssikkerhet, beregnelighet og likeartet behandling som borgerne i en rettsstat må ha rett til å stille til styremaktene”.⁹⁰ I følge Gjems-Onstad må denne Høyesterettspraksis forstås slik at ikke alle inntekts- og formuesskatter faller utenfor tilbakevirkningsforbudet, men dette forandrer likevel ikke dagens situasjon som er at Høyesterett sjelden eller aldri påviser brudd på tilbakevirkningsforbudet når det gjelder slike tilfeller.⁹¹

Selv om vekten av dommene fra 1920-årene er diskutabel kan det likevel trekkes ut en del momenter som vil være aktuelle ved tilbakevirkningsvurderingen. Et moment som bør behandles i denne vurderingen er hensynet til lovgivers frihet til å gi lover som den anser som nyttige. En skattebestemmelse kan være et nyttig virkemiddel dersom lovgiver ønsker å påvirke borgernes handlemåte. En økt merverdiavgift kan tenkes å ha innvirkning på borgernes forbruksmønster. Og en bestemmelse om skatt på bestemte selskapsformer vil kunne lede borgerne til å danne den type selskap som lovgiver finner mest hensiktsmessig. Dette er et moment som veier tungt, da Grunnlovens tilbakevirkningsforbud ikke var ment som et forsøk på å ”vingeklippe” lovgiver, men som en beskyttelse for borgerne. Med bakgrunn i dette hensyn mener Fleischer at svaret er klart og at en viss tilbakevirkning må kunne godtas.⁹² Men hensynet til lovgivers frihet kan tenkes å stå i strid med hensynet til individene. Det er klart at lovgiver må ha en viss frihet i til å gi lover ettersom de mener det

⁸⁹ Se dommen, s. 678.

⁹⁰ Rt. 1957 s. 522, sitatet er hentet fra s. 526.

⁹¹ Gjems-Onstad (1981) s. 420.

⁹² Fleischer (1975) s. 241.

er nødvendig, men det er også klart at borgerne bør vernes. Det kan for mange oppfattes som et overgrep, eller i hvert fall som noe som er meget urimelig eller urettferdig, at en ny skatt innføres med tilbakevirkende kraft. Det er nettopp dette hensyn som er det motargument av størst vekt i tilbakevirkningsvurderingen. Individet kan ha innrettet seg etter det beregningsgrunnlag som var vedtatt på den tid inntekten ble innvunnet. Kanskje ville det være uaktuelt for den enkelte skattyter å gjøre det arbeidet han/hun gjorde dersom dette arbeidet skulle beskattes. Det kan tenkes at et yrke gir såpass lav inntekt at det vil være umulig for en person å overleve på den dersom den skulle beskattes, og at grunnen til at inntekten tidligere har vært unntatt fra skatteplikt, er det samfunnsmessige hensyn til at man trenger akkurat dette yrket. Vil det da være riktig at staten når den finner det fornuftig plutselig skal kunne innføre skatteplikt med virkning for tidligere år? Her blir overraskelsesmomentet av betydning, da skattyter kunne hatt muligheten til å handle annerledes dersom han/hun visste at lovgivningen ville blitt endret. En overraskende økning i skattebelastningen kan potensielt føre mange individer inn i økonomiske problemer og bør unngås.

Et eksempel av aktuell betydning som setter hensynet til samfunnsøkonomien opp mot hensynet til individet kan vi finne i den mye omtalte rederibeskatningen. I 1996 ble det innført nye regler for beskatning av rederier. Ifølge rederiskatteutvalget som er satt til å revurdere bestemmelsene fra 1996 går dagens rederibeskatning ut ” på at inntekter fra drift av nærmere definerte fartøyer ikke skal skattlegges før midlene tas ut av selskapet eller selskapet trer ut av ordningen. Den norske rederiskatteordningen er derfor skatteutsettende, og innebærer ikke et skattefritak.”⁹³ Denne beskatningsform ble valgt for å sikre nyinvesteringer i skipsfarten og for å gi norsk skipsfart økte konkurransemuligheter på det internasjonale marked.⁹⁴ Denne ordningen har ført til at summen på skatteutsettelsen per i dag er på rundt 21 milliarder norske kroner.⁹⁵ Med bakgrunn i denne store summen har det nå blitt reist et forslag om å endre reglene som frem til i dag har gitt rederinæringen en

⁹³ NOU 2006:4 s. 37.

⁹⁴ Se for eksempel NOU 2006:4 s. 36.

⁹⁵ Tallene er hentet fra St.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 2.3.1.

særstilling i norsk næringsliv. I den forbindelse kan man reise et spørsmål om en slik endring av lovverket vil være i strid med tilbakevirkningsforbudet. Det som taler for en slik lovendring, er for det første hensynet til nøytralitet, som er et tungtveiende hensyn i skatteretten. Ulike næringer bør etter dette prinsipp behandles likt, noe som ikke er tilfellet for rederinæringen. For det andre har vi hensynet til samfunnsøkonomien, som bør veie tungt. Utestående skatteforpliktelser på 21 milliarder kan få store konsekvenser for samfunnsøkonomien, selv i et så rikt land som Norge. Til sist vil hensynet til lovgivers frihet veie tungt for at lovendringen bør godtas. Ser vi på hensynene mot at bestemmelsene skal endres vil hensynet til forutberegnelighet være av størst vekt. Rederiene har i over 10 år benyttet seg av skatteutsettelsesreglene. Og selv om det er snakk om en næring som kan sies å klare seg godt økonomisk, er summene så høye at mange rederier, særlig de mindre, vil kunne komme i økonomisk uføre. Videre kan det tenkes at den foreslåtte lovendringen kan føre til at de norske rederiene taper muligheten til å konkurrere med internasjonale selskaper. Skripsnæringen har i Norge store tradisjoner, og var en av bæresteinene i norsk økonomi før oljeutvinningen startet, og står fortsatt for store økonomiske bidrag til samfunnet. Det å utsette næringen for store skattebelastninger kan etter dette tenkes å få store konsekvenser for rederinæringen og dermed for den norske økonomi. Selv om hensynene for lovendringen i dette tilfellet bør veie svært tungt er det likevel ikke opplagt at den foreslåtte lovendringen blir godtatt ved en tilbakevirkningsvurdering ved domstolene. Det avgjørende for saken vil nok bli av bevismessig art. Dersom det kan påvises et tap fra rederienes side vil størrelsen på dette tapet måtte veies mot den gevinst samfunnsøkonomien vil kunne få. Desto større tap, desto mer sannsynlig er det at bestemmelsene kan betegnes som urimelig og dermed være i strid med tilbakevirkningsforbudet.

Jeg mener etter dette at hensynet til individet bør veie svært tungt. Og kanskje er det bare i unntakstilfeller som krigstider og økonomiske nedgangstider at hensynet til samfunnsøkonomien bør veie tyngre enn hensynet til individet. Men svaret må bero på en konkret helhetsvurdering av det enkelte forhold og rimeligheten av tilbakevirkningen. Det kan i utgangspunktet virke som om Fleischer og Høyesterett er enige i dette, se for

eksempel, Rt. 1925 s. 588.⁹⁶ Men resultatet i denne dom kan ikke være styrende for alle tilfeller av tilbakevirkende beregningsgrunnlag. Høyesterett foretok her en helhetsvurdering av denne konkrete sak og kom til at tilbakevirkning kunne tillates, men de vurderte ikke andre saker samtidig, og som Fleischer selv uttaler: ”Spørsmålet om en lovs gyldighet må avgjøres på grunnlag av den konkrete lov og dens virkninger, og på grunnlag av den konkrete situasjon (jfr. Rt-1962-369)”.⁹⁷

4.3.1.6 Fritakelses- og fradragsregler

Innføring av nye fradragsregler vil være til gunst for skattyter og kan derfor ikke nektes med bakgrunn i tilbakevirkningsforbudet.⁹⁸

Men det å oppheve eller endre regler om fritak for beskatning må vurderes på samme måte som for endring og utvidelse av beregningsgrunnlaget. Dette betyr at de samme hensyn som ble behandlet under avsnittet om beregningsgrunnlag vil være av betydning her. Men det er et hensyn som kanskje bør veie tyngre når det gjelder fradragsregler, hensynet til forutberegnelighet.⁹⁹ En fradragsregel kan tenkes å endre folks handlemåte og dermed deres forventninger av personlig økonomi og fremtidige utsikter. Får man fradrag på skatten ved å bygge miljøvennlige hus, vil kanskje flere velge å gjøre dette fremfor å bygge en hustype som ikke gir skattelettelse. Forventer man å få fradrag for kjøreutgifter til og fra arbeidsplassen vil man også budsjettere med dette fradraget, og dermed kan resultatet av en fradragsendring få store konsekvenser for den enkeltes økonomi. Graden av innrettelse vil derfor kunne få store utslag for tilbakevirkningsvurderingen. Det vil for eksempel for mange bedrifter kunne bety svært mye for den økonomiske situasjon at fradragene for driftsmidler opprettholdes. At slike bedrifter ved en opphevelse eller endring av fradragsreglene kommer i økonomiske vanskeligheter vil kunne få store konsekvenser for

⁹⁶ Og Fleischer (1975) s. 221.

⁹⁷ Fleischer (1975) s. 221.

⁹⁸ Et eksempel på dette ser man i Rt. 2006 s. 293, Arves trafikkskole.

⁹⁹ Om dette se for eksempel Gjems-Onstad (1981) s. 430.

samfunnsøkonomien og arbeidsledigheten og bør derfor søkes unngått. Dette er et eksempel på at hensynet til samfunnsøkonomien i noen tilfeller kan tale mot bruk av tilbakevirkende bestemmelser. I slike tilfeller hvor hensynet til samfunnsøkonomien kan sies å trekke i to retninger bør hensynet til individet ved tilbakevirkningsvurderingen tillegges størst vekt.

Noen former for fradrag vil reise problemer i tilknytning til tilbakevirkningsforbudet og må derfor drøftes særskilt. Dette gjelder for eksempel avskrivningsregler. Det store spørsmålet blir her om en endring av reglene om avskrivning kan gis virkning for allerede ervervede driftsmidler uten å være strid med tilbakevirkningsforbudet. Dette spørsmålet ble reist i Rt. 1957 s. 522, Glomfjord. En omlegging av skattesystemet som innebar at tidligere fradragposter ikke lenger kunne føre til at fullt fradrag ble gitt, førte til at Norsk Hydro gikk til sak mot staten og hevdet at de nye bestemmelsene var i strid med tilbakevirkningsforbudet. Høyesterett kom til den konklusjon at det i denne sak ikke forelå brudd på Grl. § 97. Begrunnelsen for dette resultat synes å være at de nye bestemmelsene åpnet for et handlingsvalg som ville gjøre at Hydros tap ville bli mindre dersom de foretok de rette valgene, og videre mente Høyesterett at formålet med de nye reglene ikke har vært ”å påføre angjeldende grupper av borgere økede skattebyrder, men å avløse en mindre tilfredsstillende ordning med en forutsetningsvis mer moderne og hensiktssvarende fremgangsmåte”.¹⁰⁰ Det som kan leses ut av denne dommen er blant annet at den omstridte bestemmelses formål skal tillegges stor vekt ved helhetsvurderingen som må tas i forbindelse med Grl. § 97. En annen sak hvor bestemmelsens formål ble vurdert som viktig er den såkalte Allseas-saken, Rt. 2005 s. 855. Heller ikke i denne saken var lovgivers formål økt skattebyrde, men da bestemmelsen likevel i mange tilfeller kunne tenkes å medføre økt skattebyrde, valgte Høyesterett å konstatere grunnlovsstrid.¹⁰¹

Det kan tenkes at bestemmelser som prøver å rette opp feil eller mangler i lovgivningen bør tillates i større grad en for eksempel endringer med bakgrunn i politiske ønsker. Gjems-

¹⁰⁰ Rt. 1957 s. 522 på s. 526.

¹⁰¹ Dette kan for øvrig minne om skadevurderingen i Rt. 2006 s. 293, hvor det ble påvist en økt skattebyrde.

Onstad ser ut til å være enig med dette, men mener at det likevel finnes grenser for hvor stort omfang tilbakevirkningen kan få.¹⁰² Han viser til at det må stilles strengere krav for tilbakevirkning som gjelder ordinære avskrivninger enn for dem som gjelder ekstraordinære avskrivninger, dette på grunn av de ordinære avskrivningers preg av stabilitet og som en del av skattelovgivningen. Både på grunn av administrative hensyn og av hensyn til skattyter mener Gjems-Onstad at det likevel bør vises varsomhet med å gi regler tilbakevirkende kraft for avskrivninger som allerede har funnet sted.

Et annet spørsmål som kan reises er forholdet til fradrag i forbindelse med langvarige investeringer, som for eksempel livsforsikring eller pensjonsforsikring. Når det gjelder slike investeringer bør hensynet til lovgivers handlefrihet veie særlig tungt, da det å binde lovgiver på ubestemt tid kan få store konsekvenser for samfunnet. Hensynet til lovgiver taler derfor i retning av at endringer av slike langvarige investeringer ikke er i strid med § 97.¹⁰³

Det neste spørsmål som reiser seg når det gjelder fradragsretten, er om vilkårene for fradrag kan endres med tilbakevirkende kraft uten å rammes av Grl. § 97. Gjems-Onstad mener om dette at lovgiver ”har relativt romslig albuerom i forhold til § 97” på dette område,¹⁰⁴ bakgrunnen for dette syn er at samfunnsmessige hensyn bør tillegges vesentlig vekt, og at fradragsregler ofte har som formål å beskytte samfunnsøkonomiske formål. Gjems-Onstad mener likevel at visse tilbakevirkninger kan føre til et så urimelig resultat at tilbakevirkningsforbudet likevel vil bli av interesse.¹⁰⁵

Det jeg har nevnt i dette punkt er nok et eksempel på at det må foretas en helhetsvurdering av om tilbakevirkningen rammes av Grl. § 97 eller ikke. Det er altså ikke mulig å oppstille faste regler for tilbakevirkende fradragsregler og svaret på hva slags tilbakevirkning som

¹⁰² Gjems-Onstad (1981) s. 431.

¹⁰³ For mer om denne problematikken, se Gjems-Onstad (1981) s. 431.

¹⁰⁴ Gjems-Onstad (1981) s. 432.

¹⁰⁵ Gjems-Onstad (1981) s. 432.

kan godtas må derfor bero på en helhetsvurdering av den enkelte sak og den enkelte bestemmelse. I denne vurderingen vil innrettelsesmomentet være av særlig stor vekt. Det neste moment av betydning er likhetshensynet. Det blir da et spørsmål om endringen av den aktuelle fradragsregel representerer en forskjellsbehandling av ulike grupper individer. Dersom den nye bestemmelsen resulterer i en slik forskjellsbehandling vil likhetshensynet tale tungt for at tilbakevirkningen ikke bør aksepteres. På den annen side vil likhetshensynet tale for at tilbakevirkning bør godtas dersom endringen er begrunnet i et ønske om å fjerne en eksisterende forskjellsbehandling. Det neste moment som må vurderes er hensynet til lovgivers handlefrihet. Dette hensyn vil alltid ha en viss vekt, men må sees i sammenheng med hensynet til samfunnsøkonomien. Og som nevnt tidligere vil hensynet til samfunnsøkonomien når det gjelder fradrag kunne tale både for og mot tilbakevirkning, med den virkning at hensynet til individet og dets innrettelse vil veie tyngst.

4.3.2 Skattesatser

4.3.2.1 Innledning

Mens beregningsgrunnlaget regulerer hva som skal skattlegges, regulerer skattesatsene hvor mye som skal betales. Det er klar praksis for at skattesatser som vedtas sent i inntektsåret, eller til og med året etter, ikke strider mot tilbakevirkningsforbudet. Dommer og praksis angående beregningsgrunnlaget vil også være av betydning for skattesatsene. Hensynene som ligger til grunn for tilbakevirkende skattesatser vil langt på vei være de samme som for beregningsgrunnlaget, med den begrensning at tidsaspektet bør vurderes noe annerledes. Hensynet til forutberegnelighet vil føre til at det vil være langt mer inngripende for individet at skattegrunnlaget utvides eller at nye beregningsgrunnlag blir trukket inn i beskatningen, enn at en allerede eksisterende skattesats økes. Det vil være langt enklere å forutse at en allerede bestående skattesats øker, enn å forutse hvilke nye skatter som kan komme til å bli vedtatt.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Om dette, se Gjems-Onstad (1981) s. 421.

Skattesatsene som gjelder statsskatten og maksimalskatten kommunene kan gi, blir hvert år vedtatt av Stortinget og kalles Stortingets skattevedtak. Disse satsene blir som regel vedtatt året før de trår i kraft og gis sjelden tilbakevirkende kraft. Men det har hendt at noen satser ikke har blitt fornyet i tide på grunn av en forglemmelse eller fordi Stortinget mente det ville være greit å gi vedtaket tilbakevirkende kraft. Problemstillinger i tilknytning til dette vil bli drøftet i punkt 4.3.2.3.

Videre kan det reises spørsmål om en allerede vedtatt skattesats kan endres med tilbakevirkende kraft.

Et tredje spørsmål i tilknytning til de årlige skattevedtak er om det vil kunne godtas at de spesielle skattesatsene for Nord-Norge falt bort.

Det er videre et spørsmål om det er i strid med tilbakevirkningsforbudet at satsene til kommuneskatten kan bli fastlagt i april året etter at statsskattesatsene er vedtatt.

Til sist vil jeg reise spørsmål om hva som kan godtas av endringer i formell lovgivning.

Problemstillingene jeg her har nevnt er eksempler som sammen vil kunne belyse grensedragningen av hvilken tilbakevirkning som strider eller ikke strider mot Grl. § 97. For andre mulige problemstillinger vil vurderingen være den samme som er behandlet under punktet om beregningsgrunnlag.

4.3.2.2 Tilbakevirkende satser i Sttingsvedtaket

At Stortinget gir en skattesats i skattevedtaket tilbakevirkende kraft skjer ytterst sjelden, men vi har likevel noen eksempler i rettspraksis på at dette har skjedd.

Det første eksempel jeg vil trekke frem er Rt. 1841 s. 274, som gjaldt stempelavgift.¹⁰⁷ Dette eksempel hører inn under avgiftsretten, men som påpekt under kapittel 3, bør ikke det tradisjonelle skillet mellom handlingsskatter og inntektsskatter ha særlig betydning. Den 23. januar 1837 ble det fastsatt en stempelskatt som skulle gjelde for tidsrommet mellom 1. juli 1836 og 1. juli 1839. Skattesatsen fikk med dette tilbakevirkende kraft. Mange personer som allerede før vedtaket hadde utferdiget skjøte nektet å betale denne avgiften og pekte på at den måtte være i strid med Grl. § 97. Høyesterett kom frem til at Stortinget ikke hadde ment å gi skattevedtaket tilbakevirkende kraft, og tok på dette grunnlag, en avgjørelse om at tilbakevirkning ikke skulle skje. Forholdet til Grl. § 97 ble kun diskutert i et obiter dictum. At Høyesterett ikke anvendte Grl. § 97 i denne sak virker noe underlig, staten gikk til sak mot de som nektet å betale avgiften nettopp fordi staten mente at avgiften skulle gis tilbakevirkende kraft. Men selv om saken ikke ble løst på grunnlag av Grl. § 97 er den likevel viktig for min fremstilling da den representerer et syn om at det på avgiftsrettens område eksisterer et absolutt forbud mot tilbakevirkende skattebestemmelser. Mange juridiske forfattere har også oppfattet denne dommen som en klar regel om at man ikke kan knytte skatteplikt til allerede foretatte handlinger.¹⁰⁸ Dersom det kan oppstilles et slikt absolutt tilbakevirkningsforbud på avgiftsrettens område, vil dette, forutsatt at hensynene bak den aktuelle skatten og avgiften er tilnærmet de samme, bety at det samme også kan tenkes å gjelde for en tilbakevirkende inntektsskatt.¹⁰⁹ Prejudikatsvirkningen kan likevel sies å ha blitt noe innskrenket ved senere dommer. Blant annet ble det uttalt i Rt. 1924 s. 18 om denne dommen at ”at det vel ialfald er noget tvilsomt, om den ikke er blit tillagt nogen større betydning som præjudikat enn den fortjener”.¹¹⁰ På tross av dette ble den samme metode anvendt i en lignende sak om tilleggstoll, Rt. 1935 s. 8.

¹⁰⁷ For mer om denne dom, se Gjems-Onstad (1981) s. 407 flg. med henvisninger. Stempelavgift er vår tids dokumentavgift.

¹⁰⁸ Se for eksempel Castberg (1964) s. 228.

¹⁰⁹ Dette resultat baserer seg på drøftelsen i kapittel 3.

¹¹⁰ Se dommen s. 24.

Det sentrale med dette eksempel er imidlertid å få frem hva som kan ha blitt tillagt vekt i Høyesteretts vurdering av saken. Det var snakk om en stempelavgift som skulle betales ved utferdigelse av skjøter. Det som taler for å tillate tilbakevirkning av denne avgiften er for det første hensynet til lovgivers handlefrihet. Det er et viktig element i det norske samfunn at lovgiver kan gi de lover de ønsker å gi. For det annet vil hensynet til rettferdighet tale for tilbakevirkning, for hvorfor skal noen slippe å betale en slik avgift når andre må finne seg i å betale. Mot tilbakevirkning taler hensynet til borgernes sikkerhet, et hensyn som må sies å være i kjernen av grunnlovsforbudet. Man skal i Norge slippe lovgivning som for noen oppfattes som overgrep fra lovgiver. Lovgivning som dette kan svekke skattyters tillit til lovgiver, da man skal kunne stole på at de regler som finnes per i dag faktisk er de riktige regler. Herunder har vi hensynet til forutberegnelighet. En transaksjon foretatt et halvt år før lovendringen ble vedtatt vil ofte bli ansett som avsluttet, og skattyter vil derfor kunne bli meget overrasket av en slik endring og dette kan potensielt gå ut over skattyters økonomi. Det er vanskelig å budsjettere for en avgift man ikke vet eksisterer. Tilbakevirkningen vil etter dette fort anses som urimelig og urettferdig og bør derfor heller ikke tillates.

Det neste eksempel jeg vil trekke frem er dommen som ble avsagt i Rt. 1910 s. 174. Denne sak omhandlet et tilfelle av forglemmelse fra Stortingets side. Saken var den at gyldigheten av en beslutning om arveavgift utløp 31. mars 1907, ny beslutning ikke ble gitt før 27. april samme år, men denne ble gitt virkning allerede fra 1. april. I mellomtiden fant et arvefall sted Arvingene nektet å betale avgiften under henvisning til at dette var tilbakevirkning i strid med Grl. § 97. Høyesterett baserte sin avgjørelse på overrettens begrunnelse som på side 177 uttalte: ”Stortinget kan ikke beslutte, at den tidligere intrufne begivenhet, arvefaldet, skal medføre en skattepligt, som ikke eksisterede, da begivenheden fandt sted”. Her ble altså hensynet til individet ansett for å veie tyngre enn hensynet til lovgivers handlefrihet. Mye kan nok innvendes mot dette, blant annet at arveavgiften ikke var en ny avgift og at det derfor ikke kunne anses som særlig overraskende at den ville bli videreført. Etter dette kan ikke hensynet til forutberegnelighet ha særlig vekt. Det er i denne sak tale om en begivenhet, en begivenhet som ville inntre uansett om arveavgiften var vedtatt eller

ikke. Hensynet til individets handlefrihet kan dermed ikke veie tungt. Resultatet av denne dom fremstår derfor for meg, og for mange andre jurister, som galt.¹¹¹ Det virker her som om Høyesterett legger for stor vekt på at arveavgift faller inn under betegnelsen handlingsskatter og dermed tillegger tidligere rettspraksis om handlingsskatter for mye vekt, samtidig som at grunnlovsvernet nok trekkes litt for langt. Dette er nok et eksempel på hvor farlig det er å dele inn skattene i spesielle grupper og deretter følge denne inndelingen slavisk. Det skal nok mye til for at Høyesterett opprettholder denne avgjørelsen dersom en lignende sak skulle bli aktuell.

Som vi ser av disse to eksempler og helhetsvurderingen som følger dem, er det de konkrete omstendigheter og de aktuelle reelle hensyn på området som må vurderes og vektlegges. I denne helhetsvurdering vil særlig hensynet til individet være av stor vekt. Særlig vil helt nye skatter kunne komme overraskende på den enkelte skattyter, som kan ha innrettet seg etter de tidligere regler og dermed ikke har rom i sitt budsjett for en ekstra utgift. På den andre side må hensynet til samfunnsøkonomien være av stor vekt. Dersom det å gi en bestemmelse tilbakevirkende kraft er den mest hensiktsmessige måte å unngå en økonomisk krise bør tilbakevirkning kunne godtas. Samtidig vil hensynet til lovgivers frihet veie tungt.

4.3.2.3 Endring av skattevedtaket

Det kan forekomme at det springer frem et ønske om å endre skattevedtaket. Dette kan for eksempel tenkes å skje i forbindelse med revidering av budsjettene, eller dersom det har blitt oppdaget en skjevhet i skattesystemet som kan spores tilbake til en feil i skattevedtaket.

Et eksempel på at dette har funnet sted, finner vi i Rt. 1924 s. 600. Saken gjaldt en endring av satsen for krigskonjunkturskatt hvor Stortinget i mai 1916 bestemte seg for å forhøye en sats de hadde vedtatt 24. februar 1916. For å komme frem til en løsning på dette problem

¹¹¹ Se for eksempel Fleischer (1975) s. 242.

foretok Høyesterett en helhetsvurdering. Byretten, som Høyesterett sa seg enig med, la i denne vurderingen vekt på at skatteøkningen skjedde på grunn av ekstraordinære omstendigheter, og at slike omstendigheter, som for eksempel krig, taler for endring av skattesatsene. I tillegg ble det lagt vekt på hensynet til en rimelig fordeling av skattebyrden. Etter denne vurderingen uttalte byretten:

”Med en saa ubegrænset skattepligt som vor forfatning paalægger dem, som hører under statens høihet, kan det ikke findes, at disse efter grundloven har noget retslig beskyttet krav paa, at en vedtat skattebeslutning ikke ændres, naar derved ingen indgrep gjøres i allerede erhvervede rettigheder.”¹¹²

I følge Gjems-Onstad er denne dommen et klart bevis på at skattesatser kan endres etter det endelige skattevedtak.¹¹³ Jeg mener at dette er å trekke litt for vide konklusjoner. Det står for meg som klart at byretten foretok en avveining av hensyn for og mot tilbakevirkningen og at det blant annet på grunn av datidens samfunnssituasjon var behov for slike bestemmelser. Det er her snakk om tiden rundt første verdenskrig og det er en kjensgjerning at norsk økonomi på dette tidspunkt ikke var meget god. Sett i lys av dagens gode økonomiske situasjon er det mye som taler for at dersom Stortinget ønsker å endre en allerede vedtatt skattesats så har det ikke like store konsekvenser for samfunnet at de venter med denne endringen til neste års skattevedtak. Etter dette mener jeg at domstolene i dag ikke bør legge så stor vekt på disse hensynene. Mot dette syn kan man trekke frem Rt. 1996 s. 1415, Borthen, som nettopp tok for seg disse hensynene da de behandlet en endring av trygderettigheter. Høyesterett la vekt på at folketrygdens utgifter tilsvarte en tredjedel av statens samlede utgifter. Men jeg kan likevel ikke se at dette moment fikk avgjørende betydning for resultatet i denne sak. Det avgjørende synes heller å være hensynet til lovgivers frihet. Høyesterett uttalte selv at ”Tungtveiende hensyn som tilsier en betydelig frihet for lovgiver til å kunne foreta endringer i folketrygdens rettigheter, må trekkes sentralt inn”. Ved så store beløp som det her var snakk om bør nok hensynet til

¹¹² Rt. 1924 s. 600, på s. 601-602.

¹¹³ Se Gjems-Onstad (1981) s. 420.

samfunnsøkonomen bli tillagt noe vekt, men ikke på langt nær så stor vekt som det ble tillagt i tidligere tider.

4.3.2.4 Nord-Norges spesielle skattesatser

I Norge har vi et skattesystem som kan deles inn i to deler; nordområdene og resten av landet. Opprinnelig kom dette system til for å hjelpe befolkningen i Nord-Troms og Finnmark etter at store deler av denne landsdelen ble brent ned av tyskerne under andre verdenskrig. Men ettersom tiden gikk ble det bestemt at systemet skulle videreføres med en annen begrunnelse, nemlig at lavere skatter i nordområdene ville bremse utflyttingen og lokke flere til å bosette seg i området. Dette er altså et system vi har hatt i over 60 år, og som mange mennesker antas å ha innrettet seg etter. Et eksempel på at skattesatsene er forskjellige i sør og i nord finner vi i Stortingets skattevedtak som for 2007 sier dette:

”§3-1. Toppskatt

Personlig skattyter skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare toppskatt til staten med 9 % for den delen av inntekten som overstiger 400.000 kroner, og med 12 % for den delen av inntekten som overstiger 650.000 kroner i klasse 0, 1 og 2.

Personlig skattyter i en kommune i Finnmark, eller i kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, skal likevel bare svare toppskatt til staten av inntekt som nevnt i første ledd med 7 % av den inntekten som overstiger 400.000 kroner, og med 12 % for den delen av inntekten som overstiger 650.000 kroner i klasse 0, 1 og 2.”

Problemstillingen jeg vil reise i forbindelse med dette er om det ville være i strid med Grl. § 97 å avskaffe denne todelingen.

For å kunne svare på dette må det foretas en helhetsvurdering. Dette er nok et eksempel på at lovgivers frihet kan stå i sterk kontrast til individets rettigheter. Lovgivers frihet må i denne forbindelse tillegges stor vekt. Hva lovgiver ønsker å benytte sin lovgivningsfrihet til vil kunne endre seg i takt med politiske svingninger, og det er klart at formålet med Grl. § 97 ikke er være å hindre politisk uenighet. Todelingen det her er tale om er i hovedsak skapt på grunn av distriktpolitiske vurderinger. Og hva som inngår i slike vurderinger vil

kunne avhenge av økonomiske forutsetninger og politiske svingninger. Videre er todelingen et system som behandler individer i visse kommuner på en helt annen måte enn individer i resten av landet. Den omstendighet at hensynet til likehet for loven springer ut av Grl. § 97 vil tale for at dette hensynet også skal tillegges stor vekt ved vurderingen av denne sak. Mange vil også hevde at statens inntekter kan øke dersom todelingen avvikles og at samfunnsøkonomiske hensyn derfor bør tillegges stor vekt. Mot dette kan hevdes at todelingen i seg selv er begrunnet i samfunnsmessige hensyn. At dette hensyn kan trekke i begge retninger bør føre til at hensynet ikke kan tillegges særlig vekt i denne sammenheng. Ser vi på hensynene som taler mot at en slik avvikling kan godtas er det først og fremst hensynet til borgerne som må tillegges stor vekt. Det er et stort antall borgere som har innrettet seg etter reglene, og for eksempel flyttet til Nord-Norge for å dra nytte av det lave skattenivået. Kanskje har disse innflytterne kjøpt hus som kan tenkes å miste store deler av sin verdi når skattene øker og en masseutflytting kan forekomme. Også næringslivet kan bli hardt rammet i form av manglende arbeidskraft og manglende kundegrunnlag. Deres rett til forutberegnelighet må her anses å veie svært tungt.

Det er vanskelig å si noe konkret om grensene for hvilken tilbakevirkning som kan godtas, men det kan tenkes at hensynet til individene vil kunne tillegges så stor vekt at en avvikling av dette skattesystem vil skape problemer i forhold til Grl. § 97. Det vil kunne være svært problemfylt for lovgiver å få endret dette system uten å tilby erstatning eller andre tilbud som kan avhjelpe problemene som kan oppstå for borgerne. Men dersom slike erstatningsordninger opprettes tror jeg at det på grunn av hensynet til lovgivers handlefrihet vil være vanskelig å påvise grunnlovsstrid.

4.3.2.5 Vedtak om satsene for kommuneskatten

Som sagt under innledningen er det mulig å vedta satsene for kommuneskatten i april med virkning fra januar samme år. Dette kommer frem i sktl. § 15-3 som i tredje ledd sier:

”De skattesatsene som gjelder ved utskrivning av forskudd på skatt, skal gjelde også ved ligningen. Kommunestyre og fylkesting kan likevel innen utgangen av april måned i året etter inntektsåret vedta andre skattesatser som skal gjelde ved ligningen. Vedtaket må godkjennes av fylkesmannen for å bli gyldig.”

Utgangspunktet for denne utvidede vedtaksfristen er i følge Gjems-Onstad at skattesatsene for kommunene kun kan fastsettes når Stortinget har fått oversikt over skattegrunnlaget og det offentlige inntektsbehov.¹¹⁴ Dagens skattesystem er imidlertid annerledes oppbygd enn det var på den tiden denne vedtaksfristen først så dagens lys. Blant annet har forutberegneligheten i skattesystemet blitt vesentlig forbedret. Også Gjems-Onstad peker på dette, men hevder likevel at denne form for tilbakevirkning bør godtas i tråd med konstitusjonell praksis og i rettspraksis.¹¹⁵ Men hva slags praksis det er tale om uttaler ikke Gjems-Onstad seg om. Det bør være klart at avgjørelsen av hva som kan godtas av tilbakevirkning i stor grad beror på en helhetsvurdering. Og når hovedargumentet for denne utvidede vedtaksfristen nå kan sies å ha falt bort, stiller jeg meg spørrende til om ikke denne fristen kan tenkes å stride mot tilbakevirkningsforbudet. Det kan tenkes tilfeller hvor en skattyter blir så overhumpet av en økt skattesats at han kan føle det som et overgrep fra lovgivers side. Hadde skattyter visst om endringen ville han kanskje handlet annerledes. Dersom spørsmålet om denne spesielle vedtaksfristen kommer opp i rettspraksis, vil man etter dette ikke kunne utelukke at en grunnlovsstrid kan påvises.

4.3.2.6 Endringer i formell lovgivning

Endringer i den formelle lovgivning vil også kunne reise spørsmål i tilknytning til tilbakevirkningsforbudet. Et eksempel på at en skattesats er tatt inn i den formelle lovgivning er bestemmelsen om minstefradrag i sktl. § 6-32 som fastsetter ulike satser for fradragberegningen.

¹¹⁴ Gjems-Onstad (1981) s. 421.

¹¹⁵ Gjems-Onstad (1981) s. 420.

Dersom vi ser på rettspraksis kan vi finne flere eksempler på at endringer i formell lovgivning har reist spørsmål i tilknytning til tilbakevirkningsforbudet. Nettopp dette var tilfellet i de tidligere omtalte dommene i 1924 og 1925 som omhandlet en endring av landsskatteloven av 1918. Som nevnt tidligere ble nye gevinstbeskatningsregler innført med tilbakevirkende kraft. Denne lovendringen ble i 1924 ansett å stride mot Grl. § 97, mens standpunktet endret seg i 1925. I Rt. 1924 s. 12 kom Høyesterett frem til at det forelå tilbakevirkning i strid med Grl. § 97. Ved vurderingen av Grl. § 97 la retten for det første vekt på formålet med grunnlovsforbudet som den sammenfattet slik:

”Et væsentlig formaal for bestemmelsen i grundlovens §97 - og vel endog dens hovedformaal - er at sikre borgerne mot den ubillighet, som ligger deri, at en lov knytter uheldige følger for den handlende til handlinger, som er foretat, før loven blev git, og saaledes uten at der var anledning til at ta hensyn til en slik følge av handlingen og indrette sig derefter.”¹¹⁶

Høyesterett uttalte så at endringsloven stred mot dette formål, og begrunnet resultatet ved å nevne noen viktige momenter for tilbakevirkningsvurderingen. For det første tok Høyesterett opp overraskelsesmomentet, som de mente pekte i retning av grunnlovsstrid. Deretter ble spørsmålet om det forelå en god grunn til at denne tilbakevirkningen skulle unntas fra grunnlovsforbudet, noe Høyesterett besvarte benektende. Til sist trakk Høyesterett inn rettspraksis, de pekte på Rt. 1841 s. 274 og Rt. 1910 s. 174 og tilla med dette to dommer fra avgiftsretten vekt. Denne avgjørelsen er altså i tråd med det jeg tidligere i denne fremstillingen har hevdet med tanke på skillet mellom handlingsskatter og inntektsskatter.

Den nå omtalte dom ble motsagt allerede i plenumsdommen inntatt i Rt. 1924 s. 18, hvor Høyesteretts flertall eksplisitt tok avstand fra dommen i Rt. 1924 s. 12, blant annet med henvisning til at retten hadde lagt for stor vekt på prejudikatsvirkningen av de to eldre dommene. I Rt. 1924 s. 18 ble det dagjeldende syn i juridisk teori tillagt stor vekt og dermed benyttes skillet mellom handlingsskatter og inntektsskatter til å forklare hvorfor

¹¹⁶ Rt. 1924 s. 12, sitatet er hentet fra s. 13.

grunnlovsforbudet ikke er brutt. Også i 1925 kom det opp en sak i forbindelse med den samme endringsloven og også her ble resultatet at grunnlovstrid ikke forelå.¹¹⁷

Kvisli har hevdet at økningen i skattesatser i de senere år har ført til at dommene fra 1924 og 1925 ikke lenger kan tillegges stor vekt.¹¹⁸ Også Stavang har hatt noen bemerkninger i forhold til Rt. 1925 s. 588. Han peker på at: ”Løysinga fra 1925 verkar særleg urimeleg i dag når vi veit at skattefundamenta etter kvart har vorte så godt utnytta at det truleg har lite eller ingen ting å seie for statsfinansene å få brigda sjølve inntektsomgrepet i en snøggvende”.¹¹⁹ Dette må jeg langt på vei si meg enig i, og siden skattesatsene ikke har blitt noe lavere enn de var i 1962 eller 1978, er det gode grunner som taler for å se bort fra dommene fra 1920-årene. Dersom det vil dukke opp en lignende sak i dag, taler mye for at Høyesterett bør foreta en helt ny vurdering av grunnlovsmessigheten, hvor alle de momenter jeg har nevnt i denne fremstilling bør bli grundig vurdert. Hva resultatet av denne vurderingen blir er vanskelig å forutse, men at grunnlovstrid påberopes kan i hvert fall ikke utelukkes på grunn av de tidligere avsagte dommer.

4.3.2.7 Hvor mye kan en skattesats økes?

Et spørsmål det kan være vanskelig å gi et godt svar på er hvor grensen går for hvor mye en skattesats kan endres uten å være i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grl. § 97. Jeg vil likevel prøve å skissere ytterpunktene av denne grensen.

Da den nedre grensen for en skattesats er 0 % er det den øvre grensen som reiser spørsmål. Den øvre grensen kan man kanskje klare å skissere ved hjelp av Grl. § 105 og EMKs tilleggsprotokoll 1 artikkel 1.

¹¹⁷ Rt. 1925 s. 588.

¹¹⁸ Se Kvisli (1962) s. 76.

¹¹⁹ Stavang, (1978) s. 438.

Leser man Grl. § 105 kan man kanskje tro at den forbyr å pålegge skatt.¹²⁰ Men skatt er nødvendig for det samfunnet vi ønsker å leve i og må derfor være tillatt. Spørsmålet blir hvor høy en skattesats kan bli før den strider mot Grunnloven. Jørgen Aall hevder at en inntektsskatt på 100 % vil kunne ses som konfiskasjon og dermed være i strid med Grunnloven § 105.¹²¹ Spørsmålet om skatten kan ses på som konfiskasjon kom opp i rettspraksis i Rt. 1955 s. 937, men ble der avvist uten nærmere begrunnelse.

Videre peker Aall på at det å vedta en lov som fører til at all formue over et visst beløp skal tilfalle staten også ville være i strid med Grunnloven, men at det ikke er betenkelig at en samlet inntekts og formuesskatt overstiger 100 % av inntekten.¹²² Og ser vi på Rt. 1955 s. 937 ble et tilfelle av 95 % inntektsskatt godtatt på grunn av høy formue.

En skattesats kan altså ikke settes til 100 % uten å stride med grunnloven, men dette gir ikke svar på hvor den øvre grensen går. Det avgjørende for hvor høy en skattesats kan være uten å være i strid med Grl. § 105 og EMKs tilleggsprotokoll 1 artikkel 1 er ifølge Aall om skattesatsen er i tråd med likhetsprinsippet og læren om usaklig forskjellsbehandling.¹²³ Terskelen for å erklære at en lov som berører det økonomiske området ikke kan godtas er ifølge Aall høy, og hensynet til det samfunnsmessige behov for lovgivningen skal i denne sammenheng veie tungt.¹²⁴

I følge Andenæs/Fliflet må det antas at grunnlovsbeskyttelsen etter § 105 vil være sterkere enn det som følger av tilleggsprotokoll 1 i EMK når det gjelder erstatningskrav.¹²⁵ EMK gir derimot sterkere beskyttelse mot usaklig og vilkårlig forskjellsbehandling enn Grunnloven, tolkningen av tilleggsprotokoll 1 blir derfor av stor betydning for norsk lovgivning.

¹²⁰ Andenæs/Fliflet (2006) s. 423.

¹²¹ Aall (2004) s. 256. Også Andenæs/Fliflet (2006) peker på dette aspekt, s. 425.

¹²² Aall (2004) s. 256.

¹²³ Aall (2004) s. 256.

¹²⁴ Aall (2004) s. 262.

¹²⁵ Andenæs/Fliflet (2006) s. 438.

Allerede før EMK ble inkorporert hevdet Høyesterett at EMKs bestemmelser kunne innfortolkes i grl. § 105, slik at rettstilstanden i dag må sies å være den at norsk rett samsvarer med EMKs tilleggsprotokoll 1.

EMKs tilleggsprotokoll 1 artikkel 1 går ut på at fysiske og juridiske personer har rett til å nyte sine eiendeler i fred. Staten kan kun frata borgerne denne rettigheten med bakgrunn i offentlige interesser og da bare hvis dette skjer ved lov eller i medhold av folkeretten. Bestemmelsen skal i følge annet ledd ikke være til hinder for at staten kan vedta bestemmelser den selv mener er nødvendig for å sikre betaling av skatter at fra samfunnsmessige hensyn. Bestemmelsen gjelder beskyttelse av eiendom, og da et pålegg om å betale skatt i følge Aall ”utvilsomt [er] et pålegg om å avgi noe av sin eiendom” vil bestemmelsen også kunne tenkes å gjelde for skattebestemmelser.¹²⁶ Men på grunn av hensynet til konsekvens og harmoni i samfunnet mener Aall at bestemmelsen i EMKs tilleggsprotokoll 1 artikkel 1, og bestemmelsen i Grl. § 105, kun vil få virkning for skatter dersom den aktuelle skattesats grenser mot å være konfiskasjon.¹²⁷ Grensen for skattesatsen beror etter dette på en vurdering hvor tilbakevirkningen må være nødvendig, ha bakgrunn i lov eller folkerett og være i det offentliges interesse. Dersom disse vilkårene ikke er oppfylt er tilbakevirkningen i strid med EMK og dermed ulovlig etter norsk rett jfr. menneskerettsloven.¹²⁸ I tillegg til vilkårene som oppstilles i EMK vil flere hensyn være av betydning ved avgjørelsen av om hvor høy en skattesats kan bli. Et viktig moment i denne vurderingen vil være hensynet til samfunnet. I nedgangs- og krigstider vil for eksempel behovet for økte skatteinntekter være høyt. Dersom det anses som avgjørende for landets sikkerhet og borgernes velferd at høye skatter gis, kan mye tale for at dette bør godtas. Hvor høy en skattesats kan være uten å være i strid med Grunnloven må etter dette kunne variere fra situasjon til situasjon, alt etter hvilket omfang skatten vil ha for befolkningen. Slik den økonomiske situasjonen er i Norge i dag vil imidlertid grensen for hvor høy

¹²⁶ Aall (2004) s. 256.

¹²⁷ Aall (2004) s. 256.

¹²⁸ Lov av 21. mai 1999 nr 30.

skattesatsen kan settes, være vesentlig mindre enn 99 %. Men nøyaktig hva den høyeste akseptable skattesats bør være i dag er ikke mulig for meg å fastsette.

4.4 Ekstraordinære tilfeller

I ekstraordinære situasjoner kan vekten av hensyn bak beskatning endres. Et eksempel på at Høyesterett har godtatt tilbakevirkning som under normale omstendigheter ville vært forbudt har vi i den såkalte Gullklausul-dommen, Rt. 1962 s. 369. Saken gjaldt norske statsobligasjoner som hadde innlagt en gullklausul, som gikk ut på at eierne av noen statsobligasjoner hadde rett til å få innløst obligasjonene mot gullverdien den dagen obligasjonene ble utstedt. Ved kgl. res. av 27. september 1931 ble det bestemt at denne retten ikke skulle kunne benyttes. Franske eiere krevde å få innløst sine obligasjoner mot den gullverdien obligasjonene hadde på tidspunktet de ble opptatt, med begrunnelse i at bestemmelsen stred mot GrL. § 97. Situasjonen i Norge etter den første verdenskrig var alvorlige, det var nedgangstider, stor arbeidsløshet og mange banker fikk problemer. Bestemmelsen om å suspendere retten til gullklausulene ble brukt som et middel for å prøve å redde bankene i Norge. Ut fra denne spesielle situasjonen kom Høyesterett til at det ikke forelå grunnlovsstrid. Om denne dommen uttalte Høyesterett i 2007 at: ”Avgjørelsen viser for øvrig at når samfunnets vitale interesser står på spill, skal det svært mye til før en lov blir grunnlovsstridig.”¹²⁹

Det må anses som klart at grunnlovstolkningen kunne fått et annet resultat dersom saken oppstod i dagens høykonjunkturtider.

4.5 Etterligning

Etter ligningsloven § 9-6 første ledd gjelder det en 10 års frist for etterligning fra det år inntekten er innbrakt.¹³⁰ Forhold som ikke har nådd tiårsfristen kan få forlenget frist ved ny

¹²⁹ HR-2007-01593-P (ikke inntatt i Rt.) avsnitt 93.

¹³⁰ Lov av 13. juni 1980 nr. 24: Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven).

lov uten at dette rammes av Grl. § 97.¹³¹ Spørsmålet er hva som skjer dersom 10 års fristen har utløpt. Dette spørsmål kom frem i forbindelse med utvidelsen til dagens 10 års frist, den gamle fristen var fem år og ble utvidet i 1936. Det har vært en del underrettspraksis på området og avgjørelsene er ikke entydige, det er derfor fortsatt stor usikkerhet om spørsmålet. Det at rettspraksis ikke entydig har avgjort spørsmålet vil blant annet føre til at borgernes forutberegnelighet blir svekket. Å gi en tilbakevirkende bestemmelse på dette området kan derfor være svært betenkelig. Gjems-Onstad tar på sin side utgangspunkt i Stortingets vurderinger om hva som skal anses som grunnlovsstridig, og konkluderer med at dersom Stortinget har vurdert bestemmelsen om etterligning opp mot Grl. § 97 vil dette resultat måtte legges til grunn.¹³² Dette stiller jeg meg noe kritisk til. Grl. § 97 har som formål å beskytte borgerne mot overgrep fra lovgiver, det ville vært altfor enkelt for lovgiver dersom denne grunnlovsbestemmelsen kunne omgås ved kun å tolke nye bestemmelser til sin egen fordel. Også her tror jeg at den enkelte sak i forbindelse med tilbakevirkningsforbudet bør løses ved en helhetsvurdering hvor hensynene som er nevnt tidligere i denne fremstilling må vurderes og vektlegges. Hensynet til forutberegnelighet vil her kunne veie svært tungt for at tilbakevirkning ikke skal kunne gis. På den annen side vil hensynet til lovgivers frihet veie tungt. Tar man for seg det eksempel jeg nevnte under punkt 4.3.1.3, som omhandlet spørsmålet om tilbakebetaling av unndratt skatt, vil også likehetshensynet være av stor vekt. Likhet for loven vil her gå ut på at alle som skal betale skatt, må betale skatt. Det vil etter dette hensyn ikke være en ønskelig effekt at noen kan slippe en skatt på grunn av en bestemmelse om foreldelse av ligning. Videre vil det ved avveiningen av hensynene for og mot slik etterligning måtte legges stor vekt på tidsaspektet. Desto lengre tid som har gått, desto mer bør hensynet til forutberegnelighet ivaretas. Det vil etter dette være vanskelig å gi et klart svar på om slike etterligningsfrister bør kunne endres uten å komme i strid med tilbakevirkningsforbudet. Men dersom det skulle være slik at en borger som tidligere har unndratt skatt ønsker å gjøre opp for seg, taler gode grunner for at regler som tillater dette bør godtas.

¹³¹ Jfr. Gjems-Onstad (1981) s. 433.

¹³² Gjems-Onstad (1981) s. 433.

5 Litteraturliste

Bøker

Andenæs, Johs. og Arne Fliflet *Statsforfatningen i Norge*. 10. utg. Oslo, 2006

Castberg, Frede *Grunnlovens forbud mot å gi lover tilbakevirkende kraft*. Oslo, 1919

Castberg, Frede *Norges statsforfatning II*. 3. utg. Oslo, 1964

Eckhoff, Torstein og Jan E. Helgesen *Rettskildelære*. 5.utg. Oslo, 2001

Knoph, Ragnar *Rettslige standarder*. Oslo, 1939

Kvisli, Kåre H. *Innføring i skatteretten*. Oslo, 1962

Thuronyi, Victor *Comparative Tax Law*. Haag, 2003

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 5. utg. Oslo, 2005

Aall, Jørgen *Rettsstat og menneskerettigheter*. Bergen, 2004

Artikler

Bugge, Hans Christian. Grunnloven § 97: En oversikt over teori og nyere rettspraksis. I: *Jussens Venner*. 1999, s. 65 flg.

Fleischer, Carl August. Grunnlovens § 97. I: *Jussens Venner*. 1975, s. 183-251

Gjems-Onstad, Ole. Om tilbakevirkende skattelover. I: *Tidsskrift for rettsvitenskap*. 1981, s. 398-435.

Høgberg, Benedikte Moltumyr. Tilbakevirkningsforbudet – mer enn én rettsregel?, I: *Festskrift til Carl August Fleischer*. Oslo, 2006

Stavang, Per. Litteratur. I: *Tidsskrift for rettsvitenskap*. 1978, s. 436-438

6 Andre kilder

Lovgivning

- 1814 Kongeriget Norges Grundlov (Grunnloven) av 17. mai 1814.
- 1967 Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) av 10. februar 1967
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr 24.
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr 14.
- 1999 Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven) av 21. mai 1999 nr 30.

Traktater

- EMK Den europeiske menneskerettighetskonvensjon, Roma 1950.

Dommer

- Rt 1841 s. 274
- Rt. 1910 s. 174
- Rt. 1919 s. 307
- Rt. 1924 s. 12
- Rt. 1924 s. 18
- Rt. 1924 s. 600
- Rt. 1925 s. 588
- Rt. 1925 s. 796
- Rt. 1925 s. 920
- Rt. 1927 s. 676
- Rt. 1937 s. 42
- Rt. 1940 s. 487
- Rt. 1955 s. 937

Rt. 1957 s. 522

Rt. 1962 s. 369

Rt. 1976 s. 1245

Rt. 1981 s. 278

Rt. 1996 s. 1415

Rt. 2001 s. 762

Rt. 2004 s. 357

Rt. 2005 s. 855

Rt. 2006 s. 262

Rt. 2006 s. 293

HR-2007-01593-P

Forarbeider

NOU 1986:6 Erstatning til fiskere for ulemper ved petroleumsvirksomheten.

NOU 2006:4 Rederibeskatningsutvalget.

Ot. prp. nr. 11 (1971-72) Endring av gevinstbeskatningsregler.

Vedtak

St.prp. nr. 1 (2007-2008).

Stortingets skattevedtak 2007.

Avisartikkel

Trellevik, Amund. Mener ordfører må gå. I: Aftenposten. 21.08.07.

Studentavhandling

Rivertz, Sven M. Forbudet mot tilbakevirkende lover på avgiftrettens område. 2007.